



Universidade do Minho

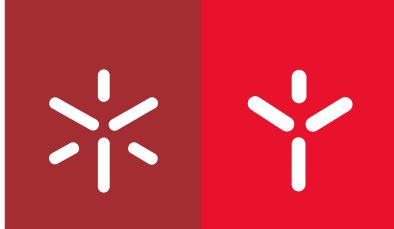
Escola de Direito

João Manuel Ferreira de Araújo

Tributação dos dividendos entregue pela sociedade afiliada à sociedade mãe com sede em outro Estado

UMinho | 2013

Tributação dos dividendos entregue pela sociedade afiliada à sociedade mãe com sede em outro Estado



Universidade do Minho
Escola de Direito

João Manuel Ferreira de Araújo

**Tributação dos dividendos entregue pela
sociedade afiliada à sociedade mãe com
sede em outro Estado**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Abril de 2013

Declaração

Nome: João Manuel Ferreira de Araújo

Endereço eletrónico: joaoferreiraaraujo@hotmail.com

Telefone: 961952690

Número do Bilhete de identidade: 11857359

Título da tese: Tributação dos dividendos entregue pela sociedade
afiliada à sociedade mãe com sede em outro Estado

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2013

Designação de Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA
EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO
INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE

Universidade do Minho, __/__/____

Assinatura: _____

Agradecimento

À Universidade do Minho, nomeadamente à Escola de Direito, pelo excelente acolhimento a todos os níveis, pedagógico, científico, profissional e pessoal concedido.

Em especial ao Ex.mo Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha que aceitou a orientação científica-pedagógica da presente dissertação, agradecemos todo o apoio, transmissão de ideias, conhecimento e experiência, e ainda toda a disponibilidade manifestada ao longo deste trajeto.

Resumo

O presente estudo pretende dar um contributo à uniformização do sistema tributário da União Europeia, tendo em conta o desejo e a necessidade da sua realização, para que possa haver no seio da União Europeia uma neutralidade fiscal.

Para melhor entendimento dos sistemas tributários existentes na União Europeia e a concretização da possível uniformização, haverá necessidade de voltar à origem do Direito da União Europeia, verificar o seu desenvolvimento durante as décadas da sua existência.

Decidiu-se exemplificar as dificuldades da uniformização do sistema tributário da União Europeia, sobre o tema da tributação dos dividendos recebidos pela sociedade-mãe de um outro Estado-membro da UE.

Neste estudo não houve possibilidade, por razões de espaço e de tempo, de estudar todos os ordenamentos tributários dos Estados-membros da UE. Entendeu-se limitar o estudo nos sistemas principais da UE e tenham mais interesse para o Estado português, acrescentando ainda uma comparação com a Confederação Suíça, por razões de proximidade económica e interesse deste Estado à adesão na UE.

A tributação dos dividendos da sociedade-mãe com sede no estrangeiro tem a sua importância, pelo facto de a mesma poder significar o investimento de entidade estrangeiras num país, como por exemplo Portugal, necessitado de investimento de fundos para relançamento da economia fragilizada pela crise orçamental. O investimento de entidades estrangeiras poderá significar a recuperação da economia e do Estado social. Com a diminuição de barreiras tributárias, essas entidades estrangeiras terão maior apetência para o investimento.

Com a comparação de vários sistemas tributários poderá ser dado o contributo de eliminação das referidas barreiras.

Zusammenfassung

Die vorliegende Studie möchte einen Beitrag zur Vereinheitlichung der Steuersysteme der europäischen Union geben dabei das Begehren und die Notwendigkeit zur ihrer Verwirklichung, damit es im Innern der europäischen Union eine Steuerneutralität geben kann.

Zur besseren Verständlichkeit der bestehenden Steuersystemen der europäischen Union und der Verwirklichung der möglichen Vereinheitlichung ist es notwendig zum Ursprung des Rechts der europäischen Union zurückzugehen, seine Entwicklung während der mehrerer Jahrzehnten zu beachten.

Es wurde entschieden, die Schwierigkeiten der Vereinheitlichung der Steuersysteme der europäischen Union darzulegen, aufgrund des temas der Besteuerung der Dividenden welche durch die Muttergesellschaft eines anderen Mitgliedsstaates der europäischen Union erhalten werden.

In dieser Studie gab es nicht die Möglichkeit, aufgrund des fehlenden Zeitraums und Abstand, um alles bestehenden Steuerordnungen der Mitgliedsstaaten der europäischen Union. Es wurde entschieden auf die wichtigsten Systeme der europäischen Union und die grösseres Interesse für das portugiesischen Staat bedeuten zu beschränken, dabei noch ein Vergleich mit der schweizerischen Konfederation zu ergänzen, wegen der wirtschaftlichen Nähe und der grösseren Nähe dieses Staates zur europäischen Union.

Die Besteuerung der Dividende der Muttergesellschaft mit Firmensitz im Ausland hat seine Wichtigkeit, aufgrund des Faktes, dass dieselbe eine Investition eines ausländischen Unternehmens in einem Land, wie zum Beispiel Portugal, welches Investitionsfond für die Wiederbelebung labilen Wirtschaft, aufgrund der Budgetkrise, bedeuten kann. Die Investition durch ausländische Firmen kann die Wiederbelebung der Wirtschaft und des Sozialstaates bedeuten kann. Mit der Reduzierung der Steuerhemmnisse haben diese ausländische Unternehmen einen grösseren Anreiz zur Investition.

Mit dem Vergleich der einzelnen Steuersystemen vermag es möglich sein einen Beitrag zur Beseitigung dieser Hindernisse.

Índice

A. Introdução	25
 B. Natureza da tributação de dividendos e a sua limitação a nível da legislação internacional	 35
I. Conceitos legais	35
1. Sociedade-mãe	35
a. Definição dada pela Diretiva	35
b. Definição dada pelo regulamento sobre as sociedades europeias	37
c. Definição conforme a Convenção da OCDE	38
d. Definição de acordo com a Lei portuguesa	38
aa. Participação vertical	40
bb. Participação indireta	41
2. Sociedade afiliada	41
3. Estabelecimento permanente	42
4. Dupla-Tributação	43
a. Soberania tributária	43
b. Dupla tributação internacional	44
aa. Dupla tributação internacional efetiva e virtual	45
bb. Dupla tributação internacional intencional ou não intencional	45
cc. Dupla tributação internacional simples e composta	46
dd. Dupla tributação internacional real, pessoal e mista	46
ee. Dupla tributação internacional vertical, horizontal e oblíqua	46
ff. Dupla tributação internacional e interna	47
aaa. Semelhança dos impostos incidentes	48
bbb. Cobrança por dois ou mais Estados	49
ccc. Idêntico facto gerador	49

ddd. Idêntico contribuinte	49
eee. Mesmo período de tributação do imposto	49
c. Dupla tributação económica	49
d. Dupla tributação jurídica	50
5. Dividendos	51
6. Tributação	53
7. Isenção de Tributação	53
a. Método de isenção	53
b. Método de isenção integral	55
c. Método de isenção com progressividade	55
8. Pedido de Isenção	55
9. Imputação de tributação	56
a. Método de imputação ordinária	58
b. Método de imputação integral	58
c. Crédito presumido (<i>matching credit</i>)	58
d. Crédito fictício (<i>tax sparing</i>)	59
e. Deferimento do imposto (<i>tax deferral</i>)	60
f. Crédito de investimento (<i>investment credit</i>)	61
10. Prazo	62
II. Tributação de dividendos da sociedade-mãe no âmbito do direito das Convenções da OCDE	65
1. Critério de residência	69
2. Critério da fonte	69
III. Diretivas da UE sobre a tributação de dividendos da sociedade- mãe	72
1. Desenvolvimento da tributação dos dividendos.....	72
a. Relatório Neumark	74
b. Comissão sobre os impostos diretos	75
c. Relatório Van den Tempel	75
d. Resolução do Conselho sobre a União Económica e Monetária	76
e. Programa de ação da Comissão de 1975	76

f. Relatório Burke	77
g. Livro Branco	77
h. Comunicação da Comissão relativa à supressão das barreiras fiscais à atividade empresarial transfronteiriça	77
i. Relatório Ruding	78
2. Diretiva do Conselho n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990	79
a. Aplicação da Diretiva	86
b. Proposta de alteração	88
c. Lacunas da Diretiva	89
3. Diretiva n.º 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003	90
4. Diretivas n.º 2004/66/EU de 01 de Maio de 2004 e n.º 2006/98/EU de 20 de Novembro de 2006	92
5. Diretiva n.º 2011/96/EU de 30 de Novembro de 2011	93
IV. Balizas legais no âmbito do direito internacional para a aplicação na tributação de dividendos obtidos pela sociedade-mãe	94
1. Direito Internacional	94
a. As fontes internas	96
b. Convenções internacionais	96
c. Costume internacional	97
d. Jurisprudência internacional	98
2. Normas da União Europeia	98
a. Restrição	102
b. Fiscalidade direta	104
c. Fiscalidade interna	105
d. Discriminação	105
e. Liberdade de estabelecimento	105
f. Taxa legal ou nominal	107
g. Taxa efetiva	107
h. Relação com países terceiros	109
i. Princípio vinculativo das Diretivas	112

j. Autorização limitada do procedimento de reembolso no Direito Europeu	113
3. Princípio da proporcionalidade	114
4. Jurisprudência do TJUE referente à tributação de dividendos	116
a. Caso Avoir Fiscal	117
b. Caso Commerzbank	117
c. Caso Saint-Gobain	118
d. Caso Metallgesellschaft Ltd e Hoechst	118
e. Caso Verkooijen	119
C. Tributação de dividendos perante a Lei austríaca	121
I. Tributação na generalidade	121
II. Procedimento de reembolso	122
III. Estabelecimento estável	123
D. Tributação de dividendos na República Federal de Alemanha	125
I. Tributação do capital	125
II. Direito de Isenção	126
III. Procedimento de reembolso	128
E. Tributação de dividendos perante a Lei espanhola	131
I. Tributação da sociedade-mãe com sede em Espanha	131
II. Tributação da sociedade-mãe com sede no estrangeiro	132
III. Estabelecimento estável	135
IV. Procedimento de reembolso	135
F. Tributação de dividendos na Confederação suíça	137
I. Regulamentação para sociedade nacionais	138
II. Regulamentação para as sociedades internacionais	139
III. Questão do cumprimento do prazo de comunicação	142
G. Tributação de dividendos perante a Lei portuguesa	147
I. Evolução legislativa	148
1. Alteração do IRC pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro	151

2. Implicação da redação do disposto no artigo 90.º-A do CIRC	155
II. Taxa de retenção na fonte	161
III. Procedimento de reembolso	162
IV. Prova de isenção	164
V. Tributação da sociedade-mãe com sede no estrangeiro	165
VI. Dupla tributação económica entre sociedades portuguesas	167
VII. Dividendos pagos a pessoas singulares	168
1. Residentes em território português	168
a. De fonte interna	168
b. De fonte externa	169
2. Não residentes em território português	170
VIII. Dividendos recebidos por pessoas coletivas	171
1. Com sede no território português	171
a. De fonte interna	172
b. De fonte externa	173
2. Com sede fora do território português	174
IX. Instituto da Isenção na lei portuguesa	175
X. Estabelecimento estável	179
XI. Tributação de dividendos a sociedade-mãe com sede em Espanha	180
XII. Tributação de dividendos a sociedade-mãe com sede na Suíça	181
XII. Cumprimento do prazo de entrega do pedido de isenção .	181
H. Conclusões	183

Jurisprudência:

A. Tribunal de Justiça da União Europeia:

- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-11/70 (Internationale Handelsgesellschaft) de 17 de Dezembro de 1970 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-41/74 (Van Duyn) de 04 de Dezembro de 1974 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 243/78 (Simmentahl) de 09 de Março de 1978 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-120/8 (Cassis de Dijon) de 20 de Fevereiro de 1979 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-148/80 (Maiseries alsaciennes) de 05 de Abril de 1979 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-158/80 (Rewe) de 07 de Julho de 1981 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-8/81 (Ursula Becker contra Finanzamt Münster-Innenstadt) de 19 de Janeiro de 1982 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-270/83 (Avoir Fiscal) de 28 de Janeiro de 1986 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-103/81 (Fratelli Costanzo) de 22 de Junho de 1989 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-213/89 (Factortame) de 19 de Junho de 1990 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-6/90 e C-9/90 (Francovich) de 19 de Novembro de 1991 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-330/91 (Commerzbank) de 13 de Julho de 1993 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 46/93 (Brasserie du Pêcheur) de 05 de Março de 1996 *in* www.curia.europa.eu;

- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-291/94 (Voormeer) de 17 de Outubro de 1996 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-336/96 (Gilly) de 12 de Maio de 1998 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-307/97 (Compaigne de Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt) de 21 de Setembro de 1999 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 251/98 (Baars) de 13 de Abril de 2000 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-35/98 (Verkooijen) de 06 de Junho de 2000 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-177/99 e C-181/99 (Ampafrance/Sanofi) de 19 de Setembro de 2000 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-397/08 e 410/08 (Metallgesellschaft) de 08 de Março de 2001 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-403/03 (Schempp) de 12 de Julho de 2005 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-446/03 (Marks & Spencer) de 13 de Dezembro de 2005 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 196/04 (Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas) de 12 de Setembro de 2006 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) de 12 de Dezembro de 2006 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-170/05 (Denkavit) de 14 de Dezembro de 2006 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) de 13 de Março de 2007 *in* www.curia.europa.eu;

- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-231/05 (Oy AA) de 18 de Julho de 2007 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-379/05 (Amurta) de 08 de Novembro de 2007 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-298/05 (Columbus) de 06 de Dezembro de 2007 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C/133/06 (Parlamento Europeu contra a Conselho da União Europeia) de 06 de Maio de 2008 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-11/07 (Eckelkamp) de 11 de Setembro de 2008 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 303/07 (Aberdeen Property Fininvest) de 18 de Junho de 2009 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-182/08 (Glaxo Wellcome) de 09 de Julho de 2009 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-311/08 (SGI) de 21 de Janeiro de 2010 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-487/08 (Comissão/Espanha) de 03 de Junho de 2010 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-233/09 (Dijkman e Dijkman-Lavaleije) de 01 de Julho de 2010 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-72/09 (Établissement Rimbaud) de 28 de Outubro de 2010 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-199/10 (Secilpar) de 22 de Novembro de 2010 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-436/08 e C-437/08 (Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen) de 10 de Fevereiro de 2011 *in* www.curia.europa.eu;

- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-284/09 (Comissão/Espanha) de 20 de Outubro de 2011 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-388/11 (Santander Asset) de 10 de Maio de 2012 *in* www.curia.europa.eu;
- Acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-38/11 (Amorim Energia BV) de 18 de Junho de 2012 *in* www.curia.europa.eu.

B. Jurisprudência espanhola:

- Acórdão do Tribunal Supremo no âmbito do processo n.º 2417/2010 (ROJ STS 5475/2012) de 12 de Julho de 2012 *in* <http://www.poderjudicial.es>;

C. Jurisprudência portuguesa:

- Acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 1008/05 de 07 de Junho de 2006 *in* www.dgsi.pt;
- Acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 518/09 de 21 de Outubro de 2009 *in* www.dgsi.pt;
- Acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 477/09 de 28 de Outubro de 2009 *in* www.dgsi.pt;
- Acórdão do STJ proferido no âmbito do processo n.º 732/09 de 24 de Fevereiro de 2010 *in* www.dgsi.pt;

D. Jurisprudência suíça:

- Acórdão do Bundesgericht proferido no âmbito do processo n.º 125 V 262 de 15 de Setembro de 1999 *in* <http://www.bger.ch>;
- Acórdão do Bundesverwaltungsgericht processo n.º A-6938/2010 de 14 de Julho de 2010 *in* <http://www.bvger.ch>.

- Acórdão do Bundesverwaltungsgericht proferido no âmbito do processo n.º A-3454/2010 a 19 de Agosto de 2011 *in* <http://www.bvger.ch>.
- Acórdão do Bundesverwaltungsgericht no âmbito do processo n.º A-3549/2011 de 12 de Janeiro de 2012, *in* <http://www.bvger.ch>.

Abreviaturas utilizadas

AO - Abgabenordnung

BGBI - Bundesgesetzblatt

CE – Comunidade Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CIRC – Código sobre o imposto de rendimento das pessoas coletivas

CIRS – Código sobre o imposto de rendimento das pessoas singulares

CSC – Códigos das Sociedades Comerciais

DBA – Doppelbesteuerungsabkommen

EBF – Estatuto dos benefícios fiscais

EStG - Einkommenssteuergesetz

EUA – Estados Unidos de América

FVG – Finanzverwaltungsgesetz

IRC – Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas

IRS – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares

LIA – Loi Federal d’impôt anticipé

LGT – Lei Geral Tributária

KStG – Körperschaftsteuergesetz

OCDE – Organização Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

NATO - Organização do Tratado do Atlântico Norte

SE – Sociedade Europeia

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

TJCE – Tribunal Judicial da Comunidade Europeia

TJUE – Tribunal Judicial da União Europeia

UE – União Europeia

VStG – Verrechnungssteuergesetz

VStV – Verrechnungssteuerverordnung

ZBStA - Zinsbesteuerungsabkommen

A. Aproximação ao tema

O tema tratado na presente dissertação é a sobre comparação dos sistemas de tributação de dividendos recebidos pela sociedade-mãe, com sede em países membros da União Europeia (UE), entregues pelas sociedades afiliadas com sede na União Europeia ou na Suíça. Este tema tem uma importância invulgar na atualidade, tendo em conta a crise financeira dos países da União Europeia, devido à crise orçamental dos diferentes Estados-membros, principalmente aqueles que estão sujeitos à ajuda financeira externa. Estes países pretendem atrair investidores nacionais e estrangeiros, com o objetivo de ajudar a impulsionar a economia nacional, possibilitando assim o crescimento económico, essencial para a recuperação do país em crise e previsível alívio da austeridade. Ora, se os investidores pretendem investir os seus rendimentos, que coerentemente não pretenderão perder, terão igualmente a preocupação de verificar a incidência tributária nesses mesmos rendimentos a investir, de modo a prever o que poderia afetar a obtenção do lucro visado.¹

A situação descrita conduzirá à necessidade de comprovação da tributação de lucros. No caso de um investidor querer adquirir participações em empresas, este irá querer saber qual a incidência de tributação que os eventuais lucros poderão ser alvo. Irá igualmente procurar saber as implicações de eventuais fenómenos de dupla tributação de impostos, que possam até ser similares no país de residência e no país da fonte do lucro a obter. A afetação tributária dos dividendos tem implicações para a empresa principal, já que é deste rendimento, que são obtidas as reservas financeiras, que servem para o equilíbrio económico do grupo e lhe permite o investimento adequado no seu ramo de atividade.

¹ Cfr. Pilar Molina Gómez-Arnau «Apuntes sobre Directiva del Consejo, de 23 de Julio de 1990, relativa al Régimen Fiscal común a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE)» in Noticias CEE, 1992, Número 84, pág. 81.

O investidor também irá ter a preocupação de verificar, em que país as taxas de tributação são reduzidas, significando isso para si maior rentabilidade. Esta atitude obriga a que os países tributem o rendimento do capital o mínimo possível, pretendendo tributar antes o lucro líquido. A entidade investidora poderá optar por constituir uma sucursal ou uma filial, sendo que na primeira opção, será a mesma entidade representada no país e na segunda opção tratar-se-á de uma entidade distinta.

Reduzindo o investimento ou tornando-o menos rentável, diminuindo os seus benefícios provenientes dos países nos quais investem, os investidores irão recusar-se a dar qualquer tipo de ajuda ao Estado em necessidade.²

Devido ao objetivo de atração de capital, a legislação sobre a tributação de dividendos tem vindo a ser alterada com o objetivo de facilitar o investimento nos diversos países, estando os países investidores a exigir maiores facilidades de investimento, obrigando os países recetores desse investimento a abrir mão de tributação de rendimentos auferidos no seu país, o que contribui que se evite a possível fraude fiscal, ao qual impede aos Estados arrecadar os impostos devidos. Entende-se que a tributação sobre o rendimento de capitais pode afetar o crescimento económico, dando assim uma preferência à carga fiscal sobre o rendimento em resultado do trabalho. O que alias se verifica atualmente nas medidas tomadas pela plano de reestruturação da dívida portuguesa.

A limitação da concorrência fiscal prejudicial, apenas dentro de um determinado espaço geográfico, enfrenta a dificuldade da provável fuga dos investimentos e dos capitais para outros espaços geográficos, nos quais continuem a existir regimes fiscais mais favoráveis.

Ainda no ano 2000, a Comissão Europeia reconhecia que a quase duplicação do número de Estados-membros da UE no futuro próximo

² Cfr. Manuel Pires «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», in Centro de Estudos Fiscais – Ministério das Finanças, Lisboa, 1984, pág. 150.

tenderá a pôr em evidência e acentuar as imperfeições que ainda subsistem no mercado único, nomeadamente nos domínios da política social e da fiscalidade. As disparidades e as distorções da concorrência exigem uma resposta a nível comunitário. Se a UE não dispuser de instrumentos eficazes para dar respostas a estas questões à escala comunitária, estes efeitos secundários negativos prejudicarão o desenvolvimento harmonioso da UE.³

Contudo, não é menos verdade que o contexto de globalização acentua, igualmente, a competição entre grandes espaços económicos, contribuindo assim para enfatizar as desvantagens comparativas da União Europeia em termos de atratividade para investimentos de países terceiros, em virtude da existência dos obstáculos fiscais. Se a União Europeia não conseguir ultrapassar os constrangimentos fiscais que dificultam o funcionamento do mercado interno como um verdadeiro espaço, sem fronteiras para a produção e o investimento, perderá, em termos globais, competitividade no plano internacional face a outras potências económicas, como por exemplo, a norte-americana ou as asiáticas.

Assim entende-se, que objetivo final é a melhoria da neutralidade fiscal a nível europeu-comunitário, tendo em conta de algumas barreiras ao investimento como o é por exemplo a existência da dupla tributação.

A eliminação da dupla tributação através de medidas internas unilaterais apresenta variadas dificuldades. Por exemplo, as medidas tomadas por um Estado-membro e introduzidas na sua legislação interna, uma vez que se tratam de medidas parcelares que se irão conjugar com regras pertencentes a múltiplos sistemas fiscais estrangeiros, poderão não conseguir eliminar de forma eficaz um problema tão complexo como o da dupla tributação internacional. Mesmo que existam vários Estados a introduzir medidas unilaterais destinadas à eliminação da dupla

³ Cfr. Comissão das Comunidades Europeias (2000) *in* «Política de Concorrência da Comunidade Europeia» no âmbito do XXX relatório sobre a Política de Concorrência, Luxemburgo, 2001, pág. 6.

tributação, se não existir coordenação entre as medidas tomadas, a dupla tributação poderá continuar a verificar-se, por exemplo em virtude da definição dos elementos de conexão escolhidos. Adicionalmente, este tipo de medidas pode ser motivado não pelo propósito de combater o problema da dupla tributação, mas sim pelo de atrair investimentos. Nesse caso, as soluções consagradas poderão não resolver a questão da dupla tributação relativamente a todas as situações em que tal se justificaria, mas apenas relativamente àqueles em que o Estado queira tornar o seu regime fiscal mais concorrencial, de forma a atrair certo tipo de investimentos.

Refere Barry Spitz, que existem, além do fator de natureza tributária, outros fatores que determinam a decisão de investimento, como por exemplo, os tipos de sociedades comerciais reconhecidos pelo Direito positivo, taxas de câmbio, o controle cambial, as restrições às importações e exportações, as políticas de incentivo ao investimento, os sistemas jurídico e administrativo, a estabilidade política e económica, refletindo o risco de nacionalização, expropriação e mesmo confisco, as facilidades profissionais, comerciais e bancárias. As disponibilidades de bons advogados, técnicos de contabilidade, secretárias e outros profissionais, a posição dos estrangeiros, a fim de detetar a existência de eventuais discriminações e a possibilidade de superá-las, as facilidades de comunicação e de transporte, os mercados naturais do país, assim como eventuais acordos comerciais por ele celebrados, a disponibilidade de trabalhadores qualificados e não qualificados, e os salários que se lhes pagam, as leis contabilísticas, as leis processuais e os costumes, os idiomas, que também podem dificultar os investimentos estrangeiros, podem ajudar a superar eventuais barreiras.⁴

No que respeita à justiça, a grande maioria da doutrina entende que a dupla tributação internacional é injusta, sob o fundamento de que

⁴ Cfr. Barry Spitz «International tax planning» Londres, 1983, pág. 36 a 44.

viola a justiça fiscal, por acarretar tributação global de uma pessoa sem a observância do princípio da capacidade contributiva.

As Constituições dos Estados geralmente preveem o princípio da capacidade contributiva, cujo alto teor ético é indiscutível. No plano internacional, porém, o princípio é de difícil aplicação, pois sendo soberanos, os Estados estabelecem o seu sistema tributário da forma que lhes convier, em atenção às próprias necessidades, sem tomar conhecimento, pelo menos na maioria das vezes, da sistemática de tributação dos demais Estados.

O fenómeno da globalização da economia, com crescimento acelerado do comércio internacional, veio carretar o recrudescimento das possibilidades de múltipla incidência de tributação, concentrando ainda mais a preocupação com o direito tributário internacional, meio apto a apresentar proposições que facultem evitar essa incidência, danosa ao comércio internacional e ao fluxo de capitais entre os diversos países e ao mesmo tempo prejudicial aos interesses de arrecadar receita de cada um deles.

Tendo em conta a advertência de que os inconvenientes da dupla tributação internacional são a dificuldade do fluxo de investimentos, o encarecimento do custo do dinheiro e da tecnologia, o sentimento de insegurança no contribuinte e a inibição da utilização do sistema tributário como instrumento de política fiscal, aparece como a principal razão para a implementação do tratado de dupla tributação para um país em desenvolvimento.⁵

No âmbito da tributação muitas empresas vêm-se confrontadas com a situação, de ter de entregar o tributo na sua totalidade e mais tarde, têm que pedir o seu reembolso. No caso de valores consideráveis, poderá esta situação pôr em causa a liquidez da empresa. Em caso de incumprimento poderá haver consequências penais e obrigação de

⁵ Cfr. Francisco Dornelles «A dupla tributação internacional de renda», Rio de Janeiro, 1979, pág. 8.

pagamento de juros compensatórios, que dependem do valor do tributo e do período em falta.

Existe a possibilidade de aproximar as legislações tributárias dos Estados-membros, contribuindo assim para eliminar os entraves e as distorções fiscais existentes no seio da UE, deixar que o livre jogo das forças de mercado e da concorrência equilibrem a justiça económica. De acordo com esta teoria as legislações dos Estados-membro tentam aproximar-se automaticamente, pois o Estado que persista em manter um regime fiscal menos favorável do que o dos outros Estados-membros será penalizado através de uma deslocação das transações e dos investimentos para fora do território.

O problema desta visão, é que poderá aproximar as legislações dos Estado-membros em certas áreas, mas irá igualmente contribuir para aumentar a concorrência fiscal, que sem limites consensuais, levam à redução da tributação dos bens, com a intenção de os atrair e a incidência de uma maior carga tributária sobre os fatores e atividades dotados de maior mobilidade. Também existem múltiplos aspetos da legislação tributária dos Estados, com importância em matéria de eliminação de distorções fiscais no espaço comunitário, relativamente aos quais a atuação do mercado não tem um efeito significativo.

Isto significa, que é obrigatório ser a UE, nas suas instituições e pelas suas regulamentações, quer através dos regulamentos, as diretivas, as recomendações e outras, a desenvolver o processo de progressiva aproximação entre os sistemas fiscais dos Estado-membros, contribuindo assim para eliminar ou reduzir as distorções de natureza fiscal incompatíveis com tais objetivos.

A UE tem o feito, utilizando diversos termos para o conseguir, como seja a harmonização, aproximação unificação e a coordenação. A coordenação fiscal constitui um processo de cooperação desenvolvido entre os Estado-membros com o propósito de eliminar as distorções

fiscais. Na coordenação fiscal a ação é feita por recomendações e comunicações, que somente constituem um compromisso político e não constitui uma vinculação jurídica.⁶ A coordenação fiscal não afeta diretamente a soberania fiscal, podendo o Estado-membro reter o poder de implementar as medidas sugeridas ou não.

A unificação fiscal, por seu lado, é um processo de completa eliminação das diferenças entre os sistemas fiscais dos Estados-membros, tendo como objetivo final a criação de um sistema fiscal único, comum a todos os Estados-membros.

Uma vinculação maior existe na harmonização fiscal, a qual também se distingue a harmonização fiscal *stricto sensu* e harmonização *lato sensu*. Na harmonização no sentido restrito a UE fá-lo por intermédio de instrumentos, que vinculam juridicamente os Estados-membros, como acima referidos, sendo que no caso das diretivas, as mesmas conferem ao Estado-membro a liberdade da forma de transpô-las para o seu ordenamento jurídico, conferindo também um prazo para a transposição. A harmonização em sentido amplo é compreendida nas atuações em termos da harmonização fiscal no sentido restrito, a coordenação fiscal e a unificação fiscal, possibilitando assim, terminologicamente, apresentar um respeito maior ao princípio da subsidiariedade e à soberania estatal.⁷

As diferenças entre os regimes de imposto sobre as sociedades dos Estados-membros podem comprometer a construção do mercado comum.

Uma abordagem a nível comparativo de vários sistemas fiscais é importante, já que recentemente e devido à crise financeira, principalmente, europeia, se fala mais abertamente num governo da União Europeia e, como marco significativo, unificação do sistema fiscal da União Europeia.

⁶ Cfr. Irene Roche Laguna «La Integración Europea Como Límite a La Soberanía Fiscal De Los Estados Miembros – Armonización dela imposición directa en la Comunidad Europea», Madrid, 2000, pág. 28 a 43.

⁷ Cfr. Irene Roche Laguna «La Integración Europea Como Límite a La Soberanía Fiscal De Los Estados Miembros – Armonización dela imposición directa en la Comunidad Europea», pág. 40.

Os investimentos operados, seja a nível nacional ou internacional, são normalmente por via de empresas criadas para o efeito. Pretende-se, que uma empresa subordinada à empresa principal, seja o promotor do investimento, e que eventuais lucros sejam depois canalizados para a empresa principal. Este tipo de investimento enquadra-se nas relações entre sociedade-mãe e sociedade afiliada. A decisão da sociedade-mãe pretender operar o seu investimento através de uma sociedade afiliada num país diferente ao seu país de residência, pode ver-se prejudicada pelo facto de ser obrigada a pagar os impostos devidos pela receção dos lucros, quer estando no país onde tem a sua sede, como no país de origem do lucro. Estas relações comerciais estão sujeitas a diferentes enquadramentos fiscais, derivado da soberania fiscal de cada país, com critérios por vezes divergentes, que podem ter resultado na dupla tributação.

Para evitar este tipo situações no âmbito na União Europeia, foi criada a Diretiva 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990, que pretende impor um regime tributário comum entre os Estados-membros, a aplicar no relacionamento entre sociedade-mãe e sociedade afiliada. Este regime tem como objetivo a fomentação do investimento entre os Estados-membros, possibilitando aos grupos de sociedades o seu alargamento para outros Estados-membros, de modo a estarem sujeitos às dificuldades impostas por restrições de ordem tributárias.

A tributação de dividendos e o seu procedimento, divergem consoante o país residente e fonte do rendimento. Assim, propomos a análise tributária sobre os referidos dividendos entregues à sociedade-mãe, pela sociedade afiliada, de outro país. Entendemos dar um exemplo concreto sobre a situação na União Europeia, analisando os sistemas fiscais na Áustria, Alemanha, Espanha, Suíça e Portugal. Infelizmente não existe tempo, nem espaço para se poder fazer uma análise adequada a todos os sistemas fiscais dos Estados-membros da União Europeia. Optou-se pelo sistema tributário da Áustria, uma vez que foi um dos

países, que mais recentemente aderiu à União Monetária e por ser económica e territorialmente da dimensão de Portugal. A República Federal da Alemanha por se o motor financeiro principal da União Europeia, e tradicionalmente ter um investimento considerável em Portugal por empresários e empresas alemãs. A vizinha Espanha, que além de ter a qualidade de ser vizinha, apresenta um investimento considerável em Portugal. Assim como também existem empresas portuguesas que investem em Espanha.

Por fim, e porque a Suíça está inserida no continente Europeu, fazendo parte dos países da Europa Central, tendo o seu poder financeiro e económico fortalecido desde há anos, tendo já manifestado o seu tímido interesse em aderir à União Europeia, não o tendo feito até agora, por recear perder esse mesmo poder financeiro e económico, fruto, em parte, de capitais extraídos dos países membros da União Europeia.

Este trabalho pretende então analisar o sistema fiscal de tributação dos dividendos recebidos pela sociedade-mãe, nos países acima elencados, além do sistema tributário português, pretende igualmente verificar os pressupostos de tributação, eventuais possibilidades de isenção, dedução ou imputação tributária, os seus pressupostos, análise de eventuais processos de reembolso e os seus pressupostos. Esta análise será feita de país para país, comparando no final os sistemas fiscais dos países que fazem parte da União Europeia, com o objetivo de se poder concluir pela possível unificação do sistema fiscal, sugerindo-se caminhos de uniformização.

No que diz respeito à análise para com o sistema fiscal em vigor na Suíça, o objetivo será o enquadramento e possibilidade da simplificação com o sistema optado pelos Estados-membros da União Europeia, sugerindo métodos, que possam eliminar algumas barreiras de investimentos.

Achamos existir um aspeto, para o qual queremos na parte final da presente tese, chamar à atenção, depois de verificarmos todo o enquadramento legal da tributação de lucro das empresas, que tenham participações noutras empresas de outros Estados. Será interessante analisar a questão do prazo do pedido de isenção para o pagamento do imposto em causa ou do pedido do reembolso do imposto entretanto liquidado. Enquanto o ordenamento português prevê um prazo que é classificado de regulamentar, já o ordenamento suíço parece prever um prazo, que é classificado como prazo de prescrição. Mas enquanto a legislação portuguesa parece possibilitar a reclamação, mesmo após ter sido ultrapassado o prazo, com o pagamento da respetiva multa, já o regime suíço, não o permite, concluindo simplesmente pela perda do direito, situação que tem suscitado nesse país alguma controvérsia na jurisprudência e na doutrina. Será a discussão deste tema que levará, esperamos, a um entendimento mais consensual, que esperamos também poder ser aplicado no ordenamento fiscal unificado, cuja criação estará para breve na União Europeia.

B. Natureza da tributação de dividendos e a sua limitação a nível da legislação internacional

I. Conceitos Legais

Para que se possa aferir a natureza da tributação de dividendos é necessário verificar os termos legais de alguns conceitos, que são usados para o efeito. Estes conceitos legais são usados pelas normas internacionais e nacionais, que definem as condições de tributação.

1. Sociedade-mãe

Nos ordenamentos europeus o termo de sociedade de capitais não é definido pelo seu objeto, mas sim pelo capital que os associados fornecem, sendo a sociedade de responsabilidade limitada. A sociedade de capitais opõe-se, em regra, à sociedade de pessoas, tendo como o seu principal princípio a sua constituição.

a. Definição dadas pelas Diretivas

De acordo com o disposto no artigo 3.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, é considerada uma sociedade-mãe toda aquela sociedade, que preencha as condições referidas no artigo 2.º da mesma Diretiva, e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25 %.

Na Diretiva n.º 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003, a definição de sociedade-mãe é alterada, no sentido de que basta ter uma participação mínima de 20 %.

A mesma norma da referida Diretiva, define, que nos anos 2007 e 2009, será também considerada sociedade-mãe toda aquela, que detenha

pelo menos 15 % e 10 %, respetivamente, de uma outra sociedade de outro Estado-membro.⁸

Esta qualidade é também reconhecida, nas mesmas condições, a uma sociedade de um Estado-membro que detenha no capital de uma sociedade do mesmo Estado-membro uma participação mínima de 20 %, total ou parcialmente, por intermédio de um estabelecimento estável da primeira sociedade situado noutro Estado-membro, conforme o disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 3.º da Diretiva n.º 2003/123/CE.

Para se definir o conceito sociedade-mãe será necessário definir quais as sociedades que podem ser consideradas como tal, conforme é referido no artigo 3.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, remetendo-se para o artigo 2.º da mesma Diretiva.

O anexo da Diretiva supra referida, enumera as sociedades mencionadas no seu artigo 2.º, sendo assim de concluir que são sociedades aí elencadas capazes de serem classificadas como sociedade-mãe.

Pela Diretiva n.º 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003, é conferida a outras sociedades a mesma designação.

Na Alemanha confere-se a capacidade de sociedade a «*Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit*», «*Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft*», «*Betriebe gewerblicher Art von juristischen personen des öffentlichen Rechts*», «*Aktiengesellschaft*», e «*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*», como também a outras sociedades de direito alemão, sujeitas ao imposto sobre as sociedades alemães. São também assim reconhecidas as sociedades nomeadas «*Aktiengesellschaft*», «*Kommanditgesellschaft auf Aktien*», «*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*» e «*Bürgerliche Gesellschaft*». Por outro lado, não são

⁸ Cfr. Mario Tenore «The Parent-Subsidiary Directive» in «Introduction to European Tax Law and Direct Taxation» edited by Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer, Viena, 2008 pág. 98.

consideradas com capacidade contributiva as sociedades de pessoas ou Associações.⁹

Em Espanha além das já referidas, são ainda consideradas sociedades as entidades de direito público que operam em regime de direito privado e outras entidades de direito espanhol sujeitas ao imposto sobre as sociedades espanholas. São reconhecidas as sociedades nomeadas «*sociedad anónima*», «*sociedad commanditaria por acciones*», «*sociedad de responsabilidad limitada*» e igualmente as entidades de direito público que operam em regime de direito privado.

Na Áustria, que aquando da promulgação da Diretiva de 1990 não fazia parte da Comunidade Europeia, são designadas sociedades no âmbito da Diretiva n.º 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003 «*Aktiengesellschaft*», «*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*», «*Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit*», «*Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften*», «*Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts*», «*Sparkassen*», bem como outras sociedades de direito austríaco sujeitas ao imposto sobre as sociedades austríacas.

b. Definição dada pelo regulamento sobre as sociedades europeias

Desde o ano de 2006, além destas e outras formas de sociedades, foi admitida também a Sociedade Europeia (SE), prevista já no Anexo da Diretiva n.º 2003/123/CE, que são as sociedades constituídas de acordo com o Regulamento (CE) n.º 2157/2001 do Conselho, de 8 de Outubro de 2001, relativo ao estatuto da SE, e pela Diretiva n.º 2001/86/CE do Conselho, de 8 de Outubro de 2001, que completa o estatuto da Sociedade Europeia no que respeita ao envolvimento dos trabalhadores, bem como as sociedades cooperativas constituídas de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho, de 22 de Julho de 2003, relativo ao estatuto da Sociedade Cooperativa Europeia, e com a Diretiva n.º 2003/72/CE, de 22 de Julho de 2003, que completa o estatuto da

⁹ Cfr. Joachim Lang *in* Tipke/Lang «*Steuerrecht*», 19.ª Edição, Colónia, 2008, pág. 235.

Sociedade Cooperativa Europeia no que respeita ao envolvimento dos trabalhadores, mas que só entrou em vigor a 18 de Agosto de 2006.¹⁰

c. Definição conforme a Convenção da OCDE

Também o Modelo de Convenção para a dupla tributação da OCDE, na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, define a sociedade-mãe como uma cooperação ou qualquer entidade que é tratada como sujeito passivo em termos fiscais. A alínea c) define a empresa, como entidade que age em qualquer tipo de negócio. Por fim a empresa do Estado contraente e a empresa do outro Estado contraente, significa a empresa residente numa e noutro Estado contraente, respetivamente, conforme o descrito na alínea d).

O mesmo Modelo de Convenção para a dupla tributação da OCDE, no seu artigo 9.º, define a sociedade participante noutra sociedade, sendo uma empresa de um Estado contratante que participe, direta ou indiretamente, no controlo de gestão, ou no capital de uma empresa de outro Estado contratante. Também é considerado participante, quando as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante. Em ambos os casos, as condições aceites ou impostas entre as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes. Os lucros que, em condições diferentes, seriam obtidos por uma das empresas, mas, por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa participante e, consequentemente, tributados.

d. Definição de acordo com a Lei portuguesa

A lei portuguesa define o conceito de relação de simples participação no âmbito do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). A sociedade tem uma simples participação quando é

¹⁰ Cfr. Ben J. M. Terra / Peter J. Wattel in «European Tax Law», Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2008, pág. 478.

titular de pelo menos 10 %, sem que entre as duas exista uma relação de participações recíprocas, de domínio ou de grupo.¹¹ Não é necessária a comprovação de uma influência na condução ou gestão da sociedade participada. O legislador no âmbito do artigo 483.º do CSC, entende como indício, que a detenção de quotas ou ações, terá como o objetivo a aquisição do controlo da participada, face ao qual a relação de simples participação constitui normalmente o estágio intermédio.¹² A simples participação é uma participação social, que independentemente dos votos, que ali estão conferidos, revela o capital social da sociedade. A participação direta no capital social confere uma titularidade formal e material, sem qualquer interposição de uma outra entidade. Por outro lado, existe uma participação indireta, quando a titularidade é feita por uma sociedade ou pessoa jurídica, que é dominada pela sociedade-mãe, conforme o descreve o disposto no n.º 2 do artigo 483.º do CSC. Este normativo imputa à sociedade-mãe a titularidade de participação formalmente detida por outra pessoa, com vista a evitar a defraudação do sistema de proteção legalmente instituído.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais, duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer uma influência dominante, sobre a outra, dita dependente.¹³

A possibilidade de que uma sociedade dispõe de modo estável e permanente o cunho da respetiva vontade no seio da estrutura organizativa de outra sociedade, através da determinação do sentido das decisões dos respetivos órgãos deliberativos e, imediatamente, das decisões dos respetivos órgãos de administração.¹⁴

¹¹ Cfr. Ana Perestrelo de Oliveira in Menezes Cordeiro, António «Código das Sociedades Comerciais», Coimbra, 2011, artigo 483.º Obs. 4, pág. 1218.

¹² Cfr. Ana Perestrelo de Oliveira in Menezes Cordeiro, António «Código das Sociedades Comerciais», artigo 483.º Obs. 5, pág. 1219.

¹³ Cfr. António Pereira de Almeida in «Sociedades Comerciais e Valores Mobiliários», Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 605.

¹⁴ Cfr. José Engrácia Antunes in «Participações qualificadas e domínio conjunto», Universidade Católica, Lisboa, 2000, pág. 49.

Em Portugal são reconhecidas as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial e as cooperativas em empresas públicas constituídas de acordo com a legislação portuguesa.

aa. Participação vertical

O disposto no n.º 1 do artigo 483.º do CSC considera que uma sociedade está em relação de simples participação com outra quando uma delas é titular de quotas ou ações da outra em montante igual ou superior a 10 % do capital desta, mas entre ambas não existe nenhuma das outras relações previstas no disposto do artigo 482.º do mesmo Código.¹⁵¹⁶

Por seu lado o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, refere que, à titularidade de quotas ou ações por uma sociedade equipara-se, para efeito do montante referido no número anterior, a titularidade de quotas ou ações por uma outra sociedade que dela seja dependente, direta ou indiretamente, ou com ela esteja em relação de grupo, e de ações de que uma pessoa seja titular por conta de qualquer dessas sociedades.

Define-se o conceito de sociedades em relação de simples participação, modalidade incipiente de coligação societária, que ocorre quando uma sociedade é titular de 10 % ou mais do capital de outra, sem que entre as duas exista uma relação de participações recíprocas, de domínio ou de grupo.

A sociedade participante não detém qualquer influência na condução ou gestão da sociedade participada, relevando esta modalidade de coligação, não pelos riscos associados ao exercício ou sequer à potencialidade de exercício de um poder de controlo, mas pelo facto de a detenção de participação igual ou superior a 10 % constituir, para o legislador, indício de que, subjacente à detenção das quotas ou ações, estará o objetivo da participante de vir a adquirir o controlo da

¹⁵ Cfr. José Engrácia Antunes. «Os grupos de sociedades», Coimbra, Almedina, 2002, pág. 338.

¹⁶ Ao contrário do referido no disposto do artigo 17.º do RGIC e no disposto do artigo 20 do CVM.

participada, face ao qual a relação de simples participação constitui normalmente estágio intermédio.

Uma sociedade participa diretamente no capital da outra quando é titular, sem qualquer interposição, de quotas ou ações desta sociedade: titularidade formal e material coincidem.

bb. Participação indireta:

A participação indireta existe quando a sociedade é dominada ou que com ela se encontre em relação de grupo. Neste sentido, é imputada a uma sociedade a titularidade de participações formalmente detidas por outra pessoa, com vista a evitar a defraudação do sistema de proteção legalmente instituído.¹⁷

2. Sociedade afiliada

Tendo em conta o supra referido, poderão ser designadas sociedades afiliadas todas as sociedades, que sejam detidas formalmente, por um capital de uma outra sociedade, ou seja, sociedade-mãe.¹⁸ No âmbito do direito europeu, e portanto seguindo a definição dada pelas Diretivas sobre a tributação de dividendos, que já acima referenciamos, estamos atualmente perante uma sociedade afiliada, se uma outra sociedade detiver pelo menos 10 % do seu capital social. Isso mesmo é referido pelo disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 3.º da Diretiva n.º 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003, que menciona, que se entende por sociedade afiliada a sociedade em cujo capital é detida a participação a que se refere a al. a) do mesmo número e artigo.

A diferença de tratamento fiscal dos dividendos entre sociedades-mãe, em função do local da sua sede, não reflete uma diferença objetiva das situações e constitui, na falta de uma justificação objetiva, uma restrição à liberdade de estabelecimento, em primeiro, proibida pelos

¹⁷ Cfr. Ana Perestrelo de Oliveira *in* Menezes Cordeiro, António «Código das Sociedades Comerciais, anotado», pág. 1224.

¹⁸ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla «La relación matriz – filial. El régimen fiscal comunitario», Anuário de Faculdade de Direito da Universidade de La Coruña *in* <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/2190/1/AD-6-37.pdf>, 2002, pág. 794.

artigos 56.º e 61.º do Tratado, uma vez que torna menos atraente o exercício da liberdade de estabelecimento por sociedades residentes noutros Estados-membros, as quais poderiam, consequentemente, renunciar à aquisição, à criação ou manutenção de uma filial no Estado-membro que aplica esta diferença de tratamento.¹⁹

3. Estabelecimento permanente

De acordo com o disposto no artigo 5.2 do modelo da OCDE (1977), o estabelecimento permanente é o lugar de direção de empresa sucursal ou filial, escritório, fábrica, oficina, mina, poços de gás ou petróleo, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos naturais bem como um canteiro de obras ou de construção, montagem ou instalação, que se mantenha em período determinado (mais de 12 meses – nos modelos da OCDE e dos EUA e 6 meses nos modelos da ONU).

Não se consideram estabelecimento permanente, de acordo com os modelos de tratado, variando no entanto, de um para outro, a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição e entrega de bens, a manutenção de estoque para fins de transformação por outras empresas, a manutenção de uma instalação fixa unicamente para compra de bens ou mercadorias ou obtenção de informações para a empresa ou para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisas científicas ou atividades de caráter preparatório ou auxiliar para a empresa.

Predominou a interpretação da teoria da pertença economia, que dá como suficiente para a existência do estabelecimento permanente a inserção das instalações na economia de um país, independentemente do seu caráter imediatamente produtivo.²⁰

A liberdade de estabelecimento tem, assim, por objetivo garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-membro de acolhimento,

¹⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º 303/07 (*Aberdeen Property Fininvest*) a 18 de Junho de 2009 *in* www.curia.europa.eu.

²⁰ Cfr. Alberto Xavier «Direito Tributário Internacional», Coimbra, 2011, pág. 675.

proibindo qualquer discriminação baseada no local da sede das sociedades.²¹

O estabelecimento estável, por seu lado, é definido, no âmbito do disposto no n.º 2 do artigo 2.º da Diretiva n.º 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003, sendo um lugar fixo de negócio situado num Estado-membro, no qual a sociedade com sede noutro Estado-membro, detém na totalidade ou parcialmente, logo que o estabelecimento estável seja devedor de imposto sobre sociedades de acordo com a convenção sobre a dupla tributação ou conforme o direito interno do Estado-membro da sua sede.²²

Mas uma tributação efetiva do estabelecimento estável não é exigido, nem pelo significado da norma, nem a doutrina o exige.²³

Desta forma, a definição referida na Diretiva, não exige o lucro para ser considerado sujeito passivo, ao invés da definição dada pela OCDE.²⁴

4. Dupla-Tributação

A dupla tributação verifica-se, quando vários titulares de soberania tributária independentes submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo objeto contemporaneamente, a um imposto da mesma espécie.²⁵

a. Soberania tributária

Entende-se por soberania tributária o poder de estabelecer um sistema tributário autónomo. O concurso do exercício de duas ou mais soberanias tributárias é elemento essencial da dupla tributação, sendo que, neste último caso, obviamente, o mais correto seria falar em «múltipla tributação».

²¹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do processo n.º C-170/05 (Denkavit) a 14 de Dezembro de 2006 in www.curia.europa.eu.

²² Cfr. Georg Kofler/Herbert Kofler «Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie» in «Steuern im Gemeinschaftsrecht», Festschrift für Wolfgang Nolz, Agosto 2005, pág. 62.

²³ Cfr. Lenhard Jesse «Kapitalertragsbefreiungssteuer Richtlinien-Umsetzung Anpassung des § 43b EStG», IStR 2005, pág. 155.

²⁴ Cfr. Mario Tenore «The Parent-Subsidiary Directive» in «Introduction to European Tax Law on Direct Taxation» editado por Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer, Viena, 2008, pág. 100.

²⁵ Cfr. Herbert Dorn «Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung» in Zeitschrift für Finanzrecht und -lehre, 1938, I, pág. 131.

b. Dupla tributação internacional

O fenómeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como resultado da percepção de impostos similares em dois ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.²⁶

A dupla tributação é o género, sendo suas espécies a dupla tributação internacional e a dupla tributação interna. A primeira refere-se à colisão de sistemas tributários de Estados soberanos, a última, a colisão que ocorre dentro de um mesmo Estado.

A doutrina inclina-se no sentido de exigir, para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, e em que há essa identidade, da dupla tributação económica, em que há diversidade de sujeitos. A primeira é a geralmente considerada como violadora dos princípios da justiça e da equidade e mais prejudicial do ponto de vista económico, reclamando, assim consideráveis esforços para a solucioná-la. Todavia, é bom lembrar que nalguns Estados já dispõem de normas tendentes a evitar também a dupla tributação económica.²⁷

Os elementos constitutivos do facto gerador da obrigação tributária classificam-se em subjetivos e objetivos, integrando-se nestes últimos os elementos ou critérios material, espacial, temporal e quantitativo.²⁸

Os elementos essenciais da dupla tributação ocorrem quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.²⁹

²⁶ Cfr. Modelo de Convenção de dupla tributação sobre o rendimento e património *in* Informação de 1977 do Comité Fiscal da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, pág. 15.

²⁷ Cfr. José Luís Juan de Peñalosa *in* «La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición» *in* Relaciones Fiscales Internacionales, pág. 61 e seg.

²⁸ Cfr. Fernando Sainz de Bujanda *in* «Lecciones de derecho financiero», Universidad Complutense de Madrid, 4.ª edição, 1986 pág. 186 e segs.

²⁹ Cfr. António de Moura Borges «Considerações sobre a Dupla Tributação», Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n.º 51, 1 Outubro 2001 <http://www.jus.com.br>, pág. 4.

aa. Dupla tributação internacional efetiva e virtual

Classifica-se a dupla tributação internacional, inicialmente, em efetiva e virtual, conforme ocorra ou não, na prática, a pluralidade de tributações. De acordo com esta classificação, na dupla tributação efetiva ou real, verifica-se, de fato, uma cumulação de pretensões tributárias, enquanto na dupla tributação virtual, eventual ou potencial, há a concorrência de duas ou mais soberanias tributárias, mas só um dos Estados, ou nenhum deles, faz uso da sua competência para submeter o contribuinte ao pagamento de imposto.³⁰

A inserção da denominada «dupla tributação virtual» no instituto da dupla tributação é passível de críticas. O perigo da dupla tributação não é a própria dupla tributação, uma vez que a mesma se verifica e pode não significar um perigo para o sujeito afetado pela mesma.³¹ A mera possibilidade de haver pluralidade de tributações pode gerar insegurança jurídica.³²

bb. Dupla Tributação internacional intenciona e não intencional:

De acordo com o critério da vontade da entidade tributária, a dupla tributação classifica-se em intencional e não intencional. A primeira é desejada pelo Estado e a segunda pretende-se evitar.

Afirma-se, que a dupla tributação interna é sempre intencional, ao contrário da internacional. Esta afirmação decorre do que normalmente acontece na prática, mas nada obsta que seja a dupla tributação interna não intencional e seja a internacional intencional.³³ Embora muito raramente aconteça, um Estado pode criar intencionalmente uma situação de dupla tributação internacional, com o propósito de obter determinados resultados de ordem política ou económica.³⁴

³⁰ Cfr. Alberto Xavier «Direito tributário internacional», pág. 63.

³¹ Cfr. Manuel Pires «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», pág. 113.

³² Cfr. António de Moura Borges «Considerações sobre a Dupla Tributação», pág. 4.

³³ Cfr. Manuel Pires «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», pág. 113.

³⁴ Cfr. Jean Pierre Niboyet «Les doubles impositions au point de vue juridique» in *Recueil des cours*, Paris, Sirey, 1931, pág. 15.

cc. Dupla Tributação internacional simples e composta

A dupla tributação internacional classifica-se em simples e composta, segundo o critério do número de tributações. A dupla tributação internacional simples é a que decorre de duas tributações simples emanadas de dois Estados, ao passo que a dupla tributação internacional composta é a que se sobrepõe a uma dupla tributação interna.³⁵

Esta classificação tem o mérito de demonstrar que uma dupla tributação pode sobrepor-se a outras. É de observar, que não há razão para restringir a dupla tributação internacional composta à que é precedida de dupla tributação interna, dado que pode uma dupla tributação internacional sobrepor-se a outra dupla tributação internacional.³⁶

dd. Dupla Tributação internacional real, pessoal e mista

Classifica-se também a dupla tributação internacional em real, pessoal e mista, segundo antiga classificação dos impostos em reais e pessoais. Assim, se os impostos que lhes derem origem foram reais, ela será real. Se forem pessoais, será pessoal. No caso de serem reais e pessoais, será mista.³⁷

ee. Dupla Tributação internacional vertical, horizontal e oblíqua

Classifica-se ainda a dupla tributação internacional em vertical, horizontal e oblíqua, de acordo com a posição das entidades tributárias.

Na dupla tributação internacional vertical, as entidades tributárias não estão situadas ao mesmo nível, havendo, entre elas, uma situação de semi-dependência ou de supremacia. É o que ocorre nos Estados compostos por subordinação e, também, quando uma das entidades tributárias é uma organização internacional ou supranacional.

³⁵ Cfr. Benvenuto Grizotti «L'imposition fiscale des étrangers» in Recueil des cours, Paris, Sirey 1913, pág. 41.

³⁶ Cfr. Manuel Pires «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», pág. 114.

³⁷ Cfr. Manuel Pires «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», pág. 115.

Na dupla tributação internacional horizontal, as entidades tributárias estão situadas ao mesmo nível, não havendo, entre elas, qualquer relação de dependência ou de supremacia.

Na dupla tributação internacional oblíqua, as entidades tributárias não estão situados ao mesmo nível, nem há, entre elas, relação de dependência. É o que acontece, no caso da colisão do sistema tributário de um Estado soberano com o sistema tributário de uma entidade territorial autónoma de outro Estado.

Nas relações internacionais, a dupla tributação horizontal é a que ocorre com maior frequência.

ff. Dupla Tributação internacional e interna

Distingue-se inicialmente a dupla tributação internacional da dupla tributação interna, porque, na primeira, há uma colisão de sistemas tributários de Estados soberanos, ao passo que, na segunda, a colisão de sistemas tributários ocorre dentro do mesmo Estado.

Ambos os fenómenos são, na sua essência, análogos, diferindo todavia os métodos utilizados para resolvê-los. Ao passo que, para eliminar ou atenuar os efeitos da dupla tributação internacional, utilizam-se principalmente convenções internacionais, o problema da dupla tributação interna é solucionada por dispositivos constitucionais, pela legislação ordinária, que é a medida mais comum, ou então por decisões do poder judiciário, como acontece na Suíça.

A intervenção de duas ou mais soberanias tributárias é, realmente, elemento essencial da dupla tributação. O fenómeno da dupla tributação interna não ocorre em Estados unitários, como por exemplo Portugal e Áustria, mas sim em Estados federais, como por exemplo na Alemanha e Espanha.

A dupla tributação internacional diferencia-se também da denominada dupla tributação económica, porque, na primeira, há a

identidade do sujeito passivo, enquanto na segunda tal identidade não se verifica.

Trata-se da distinção preferida pela doutrina e acolhida também pelo Comitê Fiscal da OCDE, entre dupla tributação jurídica e dupla tributação económica, conforme se esteja diante do mesmo sujeito passivo, no primeiro caso, ou de sujeitos passivos diversos, neste último caso. E, assim como a dupla tributação jurídica pode ocorrer no âmbito interno de um Estado, o mesmo pode acontecer com a dupla tributação económica.

Existe uma diferença entre o conceito de dupla tributação jurídica, que geralmente tem um sentido preciso, sendo o conceito de dupla tributação económica mais incerto. Alguns Estados não reconhecem a validade do conceito e outros, mais numerosos, não entendem como necessário atenuar a dupla tributação económica no plano nacional.³⁸ Assim, logo que a dupla tributação económica constar na legislação nacional de cada Estado, a mesma passa a ser uma dupla tributação jurídica.

Não existe identidade igual entre o conceito da dupla tributação internacional e o conceito do *bis in idem*. Referente ao segundo conceito, verifica-se a mesma entidade tributária, exigindo dois impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fator gerador.

A dupla tributação é o resultado da percepção de impostos similares em dois ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.

A dupla tributação internacional existe quando estivermos perante as seguintes características:

aaa. Semelhança dos impostos incidentes

³⁸ Comissão Fiscal da OCDE comentário n.º 37 ao artigo 10.º do Modelo de Convenção de dupla tributação da OCDE pág. 195.

Os impostos devem ser equivalentes em ambos os Estados que irão cobrá-lo.

bbb. Cobrança por dois ou mais Estados

A cobrança dos impostos semelhantes por dois ou mais Estados soberanos. O concurso de normas fixadas em mais do que um ordenamento jurídico para a tributação de um determinado facto gerador, fruto do exercício de duas ou mais soberanias tributárias. O poder de estabelecer um sistema tributário nacional autónomo.³⁹

ccc. Idêntico facto gerador

Além da semelhança do imposto e da cobrança por dois ou mais Estados, imprescindível é que o imposto, nos vários países, que o cobram, incida sobre o mesmo facto gerador.

ddd. Idêntico contribuinte

Para que haja dupla tributação internacional devemos estar perante o mesmo sujeito passivo.

eee. Mesmo período de aplicação do imposto:

Exige-se que a cobrança do imposto seja efetuada num mesmo período de tempo de aplicação.

No contexto internacional em que o residente de um Estado suporta imposto noutro Estado, geralmente através do mecanismo de retenção na fonte (Estado da fonte), relativamente a rendimentos que têm que ser declarados e tributados no seu país (Estado de residência), estamos perante uma dupla tributação jurídica internacional.⁴⁰

A dupla tributação internacional é uma realidade frequente nas relações internacionais e consiste na soberania de cada um desses Estados poder tributar todas as situações no âmbito dessa soberania.

³⁹ Cfr. António de Moura Borges «Convenções sobre a dupla tributação internacional» pág. 70.

⁴⁰ Cfr. Vitor Manuel Alves Malheiro «O Regime Fiscal dos Dividendos», 2008, in www.jmmsroc.pt, pág. 110.

Esta dupla tributação só se elimina através da supressão de uma das tributações e pode ser efetuada:

- Por via unilateral, normalmente por renúncia da tributação do Estado interessado na aplicação de capitais ou na fixação de residência de entidades no seu território;
- Por via bilateral, por acordos entre dois Estados interessados em fomentar os movimentos de capitais que estabelece a qual dos Estados se reporta o direito de tributar para que as situações ou as pessoas não sejam duplamente tributadas.

c. Dupla tributação económica

Existe dupla tributação económica quando um mesmo facto é tributado duas vezes e isso acontece com os lucros, que são tributados na entidade que os gerou, e, depois, em sede dos beneficiários da sua distribuição.

d. Dupla tributação jurídica

Existe dupla tributação jurídica quando um mesmo facto, os lucros distribuídos, é tributado duplamente na esfera da mesma entidade jurídica, em razão da fonte geradora e em razão da residência do seu beneficiário.⁴¹

Na dupla tributação jurídica o que acontece é que o mesmo rendimento é tributado duplamente na esfera da mesma entidade jurídica, primeiro quando é pago ou colocado à disposição, através da retenção na fonte e depois ao ser declarado com rendimento tributável pelo beneficiário do rendimento. Esta dupla tributação é também conhecida como dupla tributação internacional porque os seus efeitos são relevantes se o Estado da fonte dos rendimentos é diverso do Estado da residência do beneficiário. De facto, se não sairmos das nossas fronteiras não poderemos falar de dupla tributação porque as retenções da fonte a

⁴¹ Cfr. Georg Kofler/Herbert Kofler «Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie» in «Steuern im Gemeinschaftsrecht», Festschrift für Wolfgang Nolz, pág. 53.

sujeitos passivos residentes têm natureza de pagamento por conta, constituindo deduções à coleta, não chegando a ocorrer a dupla tributação.

No entanto, se a retenção na fonte tiver sido efetuada no estrangeiro a dupla tributação irá acontecer porque o Estado de residência não vai abdicar de tributar o rendimento auferido no estrangeiro, no âmbito do seu poder de arrecadar impostos aos sujeitos passivos.

5. Dividendos

O vocábulo “dividendos” designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, parte de fundador ou outras partes beneficiárias, ou outros direitos de participação nos lucros, com exceção de créditos e rendimentos de outras participações de capital submetidos ao mesmo regime fiscal das ações pela lei do Estado contratante no qual a empresa que os distribui é residente.⁴²

A regra geral é a da tributação dos dividendos pelo Estado de residência, temperada porém com a opção de poder o Estado contratante ser fonte dos rendimentos, tributá-los num determinado valor percentual.

O termo dividendo é definido pelo modelo da OCDE, aprovado em 28 de Janeiro de 2003, sobre a dupla tributação, no n.º 3 do artigo 10.º, como **«o termo «dividendos», usado no presente artigo, significa os rendimentos provenientes de ações ou de outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui, e, bem assim, o rendimento auferido nos termos de acordos que confirmam o direito à**

⁴² Cfr. Agostinho Toffoli Tavalaro «Tratados para evitar a dupla tributação internacional», in www.tavolaroadvogados.com, pág. 26.

participação nos lucros tal como definidos pela legislação do Estado Contratante de que provêm».

De acordo com a alteração aprovada ao Modelo sobre a dupla tributação no ano de 2008, a República Federal da Alemanha e a Espanha reservaram-se o direito a ampliar a definição sobre dividendos no parágrafo 3.º, como também a englobar certos juros pagos, os quais são tratados como dividendos de acordo com a legislação nacional.

- 10 % do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos;
- 15 % do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

Não haverá, porém, lugar à limitação de imposto, em qualquer dos casos, se o beneficiário dos rendimentos, residente de um dos Estados contratantes, tiver no Estado da proveniência, um estabelecimento estável a que esteja efetivamente ligada a participação que dá origem aos dividendos, o crédito que dá origem aos juros ou o direito ou bem que origina os royalties

Deve ter-se em atenção, como atrás se refere, que na taxas-limite estabelecidas na Convenção se compreendem não só o imposto sobre o rendimento propriamente dito, como também as derramas e outros impostos abrangidos pela Convenção, designadamente, quaisquer adicionais ou impostos extraordinários que porventura onerem os dividendos, os juros e os royalties. Consequentemente, no caso de ser pedida a limitação por redução na fonte, a totalidade a cobrar não poderá exceder os limites fixados na Convenção para a tributação de dividendos, juros e royalties.

As Diretivas sobre a tributação de dividendos não contêm nenhuma definição sobre o termo de dividendo.

6. Tributação

A tributação das sociedades diz respeito a impostos diretos, que por seu lado impõem impostos sobre as sociedades. Os rendimentos das sociedades são também os dividendos. Internacionalmente a obrigação tributária orienta-se perante aplicação do princípio de residência. Tendo a residência no país, será tributado sem limitação, pelo contrário se tiver a residência noutro país a tributação será limitada.⁴³

Os dividendos das sociedades são tributados por retenção na fonte, cuja responsabilidade recai sobre a sociedade, que deve fazer a entrega de dividendos aos seus beneficiários.

7. Isenção de Tributação

A neutralidade da importação de capitais refere-se a uma situação em que os investimentos num país são sujeitos ao mesmo nível de impostos independentemente de serem realizados por investidores nacionais ou estrangeiros, aplicando o método da isenção.

a. Método da isenção

O método da isenção consiste em eximir da tributação, total ou parcialmente, os rendimentos derivados de fontes estrangeiras. Trata-se do método tradicionalmente utilizado pelos Estados que adotam o sistema jurídico continental europeu, ou seja, pelos Estados que têm ou tiveram um imposto de rendimento do tipo composto ou cedular.⁴⁴

Tal método divide-se nas denominadas isenção integral e isenção com progressividade. Na isenção integral, os rendimentos de origem externa não são consideradas de forma alguma para fins de tributação, enquanto que na isenção com progressividade – cuja aplicação não é possível no Estado da fonte – embora as rendas provenientes do exterior não sejam tributadas, são levadas em consideração para determinar a

⁴³ Cfr. Joachim Lang *in* Tipke/Lang «Steuerrecht», pág. 236.

⁴⁴ Cfr. Martin Norr «Jurisdiction to tax and international income» *in* Sander, Frank E. A. e Westfall, David (orgs.) «Readings in federal taxation», Mineola, N.Y., The Foundation Press, 1970, pág. 610.

taxa do imposto que, afinal, incidirá apenas sobre os rendimentos obtidas internamente.

Tanto na isenção integral quanto na isenção com progressividade, certos rendimentos adquiridos externamente não são tributados, porém, de acordo com esta última modalidade, o seu quantitativo é considerado para o efeito de determinar a parte a ser aplicada aos rendimentos obtidos internamente.

Na isenção incondicional, o Estado que a pratica deixa de tributar determinadas categorias de rendimento, ainda que o outro Estado não as tenha tributado. A isenção condicional, por outro lado, depende de prova de que o outro Estado efetivamente tributou os sobreditos rendimentos.⁴⁵

A isenção incondicional é normalmente adotada pelas Convenções internacionais, prestando-se para eliminar não somente a dupla tributação efetiva, como o faz a isenção condicional, mas também a dupla tributação virtual, que é a possibilidade de haver a tributação geradora de insegurança jurídica.

O objetivo do método de isenção é impedir a formação do crédito tributário. Sendo assim, a duplicidade na cobrança do imposto nem sequer chegará a surgir para o contribuinte razão, pela qual, entende-se que a isenção constitui forma preventiva a fim de evitar a dupla tributação internacional.⁴⁶

Esse método consiste, num dos Estados renunciar ao direito que lhe compete a sua legislação de tributar certos rendimentos e reconhecer ao outro Estado contratante o poder de tributá-las exclusivamente.

De acordo com a técnica adotada pelas atuais convenções internacionais, elaboradas com base nos modelos da OCDE e da ONU, prevê-se inicialmente, a possibilidade de dois Estados tributarem certas

⁴⁵ Cfr. Manuel Pires «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», pág. 341.

⁴⁶ Cfr. Luciano Felício Fuck «A denúncia da Convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional», in Revista de Direito Internacional Económico e Tributário, Vol. 2 n.º 2 Julho/Dezembro 2006, pág. 257.

categorias de rendimentos, indicando depois o Estado que deverá proceder à isenção desses rendimentos.⁴⁷

b. Método da isenção integral

Neste método o rendimento não se sujeita à tributação, nem sequer é computado na determinação da taxa progressiva incidente sobre o rendimento total. A isenção integral pode ser concedida pelo país da fonte do rendimento ou pelo país de residência do beneficiário. Este método é considerado injusto, pelo facto de beneficiar as pessoas que adquirem rendimentos no exterior em detrimento daquelas que adquirem rendimentos no seu próprio Estado.

c. Método da isenção com progressividade

O rendimento é isento, contudo, é utilizado no cômputo total dos rendimentos tributados para efeitos de incidência da taxa. A finalidade da isenção progressiva é de excluir a incidência de normas tributárias internas sobre um facto gerador acordado entre os dois países, a fim de considerar apenas os elementos materiais desse facto gerador para determinar a taxa de imposto no cálculo do tributo interno. Sendo assim, apesar dos bens, os rendimentos, os lucros não serem tributados, os seus elementos materiais são considerados na medida em que determinarão a percentagem de tributação.

8. Pedido de isenção

O pedido de isenção está condicionado à comprovação da não sujeição a tributação por parte do beneficiário, que deverá entregar ao substituto os fundamentos para que lhe seja conferida a isenção. Neste sentido é normalmente uma prova prévia a efetuar no Estado da fonte pelas entidades beneficiárias da isenção, sendo então o contribuinte que tem a obrigação de fazer prova dos factos tributários que quer beneficiar,

⁴⁷ Cfr. Borges, António de Moura, pág. 94.

sendo certo que a administração fiscal do Estado da fonte tem a responsabilidade de verificação se os requisitos estão preenchidos.

Poder-se-ia colocar a questão de assacar a responsabilidade ao substituto tributário no caso de falta de retenção na fonte do imposto devido, o que efetivamente se considera excluído desde que a entidade beneficiária dos rendimentos não faça a anunciada prova e sem preclusão.

9. Imputação de tributação

A neutralidade da exportação de capitais pode ser caracterizada com a situação em que os investidores são sujeitos ao mesmo nível de impostos sobre os rendimentos do capital independentemente do país onde o rendimento é obtido, o que ilustra o método da imputação de tributação.⁴⁸ Os métodos de isenção e imputação visam resultados diferentes no que diz respeito à possibilidade de transferência, para o acionista, das isenções e benefícios subjacentes ao imposto sobre as sociedades. O método da imputação procura excluir a transferência, enquanto o método de isenção visa a transferência, desde que não exista uma tributação suplementar a acrescer à tributação dos dividendos distribuídos, de forma a igualar as taxas legais.⁴⁹

O método da imputação (*tax credit*), de origem anglo-saxónica, é mais comum nos Estados cujo imposto sobre o rendimento é do tipo unitário. Com a aplicação deste método, o Estado de residência tributa o rendimento global do contribuinte, permitindo, entretanto, um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte, podendo esse crédito estar sujeito ou não a uma limitação. No primeiro caso, denominado de imputação ordinária, o crédito concedido pelo Estado de residência tem como limite o valor da fração do seu próprio imposto, correspondendo aos rendimentos provenientes do Estado da fonte. O segundo caso, denominado de imputação integral, consiste no Estado da residência

⁴⁸ Cfr. Barry Larking, «IBFD International Tax Glossary», 5.ed., Amesterdão, IBFD 2005, pág. 273

⁴⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-35/98 (Verkooijen) a 06 de Junho de 2000 (Verkooijen) in www.curia.europa.eu.

deduzir a quantia total do imposto efetivamente pago no Estado da fonte.⁵⁰

Com o método da imputação integral, o Estado que o aplica pode ter de deduzir do seu imposto, correspondente aos rendimentos obtidos internamente, impostos pagos no exterior. Por isso, dificilmente um Estado concorda em adotá-lo. Com o método da imputação ordinária, por outro lado, o crédito a ser concedido pelo Estado da residência totalizará o menor dos seguintes quantitativos: todo o imposto pago no Estado da fonte, ou o imposto nacional correspondente aos rendimentos auferidos no Estado da fonte.

O Estado de residência pode também deduzir do seu imposto de rendimento o imposto pago no Estado da fonte por outro sujeito passivo.⁵¹ Exemplificando, uma sociedade residente que detenha determinada percentagem das ações de uma sociedade residente no exterior e que, ao receber dividendos desta sociedade, pode deduzir a parte proporcional do imposto pago por esta sociedade. Trata-se da denominada imputação indireta (*indirect tax credit*), de aplicação ainda não muito frequente, com a qual se pretende eliminar a dupla tributação económica, diferentemente da imputação direta, que se destina à eliminação da dupla tributação propriamente dita, ou da dupla tributação jurídica.⁵²

Existem ainda duas outras modalidades de imputação, adotadas especialmente nas convenções tributárias entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. Esses últimos, a fim de atrair investimentos externos, muitas vezes concedem consideráveis incentivos fiscais, que eram anulados pelos Estados de residência ao permitirem crédito somente pelo imposto real e efetivamente pago no exterior. Para obviar

⁵⁰ Cfr. Martin Norr «Jurisdiction to tax and international income», pág. 611.

⁵¹ Cfr. Mario Tenore «The Parent-Subsidiary Directive» in «Introduction to European Tax Law on Direct Taxation» Michael Lang, Pasquale Pistone, José Schuch e Claus Staringer, pág. 103.

⁵² Cfr. Félix de Luis «Los metodos para evitar la doble imposición internacional» in Relaciones fiscales internacionales, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 300.

esse inconveniente, passou-se a fazer uso de uma presunção e de uma ficção.

Para mitigar ou eliminar a dupla tributação internacional, os Estados de residência geralmente adotam, unilateralmente, ou o método da isenção, ou o método da imputação, podendo ainda estabelecer outros métodos, como o da redução da percentagem de tributação e o da dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo.

a. Método da imputação ordinária

O método de imputação ordinária leva em conta não o rendimento, como faz o método da isenção, mas sim o imposto que sobre ele incide, recebendo, a denominação de *tax credit*, e consiste em permitir no país de residência do beneficiário um crédito pelo imposto pago no país de origem do rendimento, que está sujeito a um limite, até ao valor do imposto que sobre ele incidiria no país de residência.

b. Método da imputação integral

Há imputação integral quando o Estado de residência do contribuinte deduzir do seu imposto o valor integral pago por este no Estado de origem da cobrança.

É a consagração do direito irrestrito ao crédito do tributo pago no exterior.

Este método e a sua variante anterior apresentam-se inconvenientes para os países importadores de capital, pois impedem a efetivação de política fiscal de incentivos, neutralizando os efeitos dos benefícios de redução ou eliminação de impostos outorgados a investimentos externos.

c. Credito presumido (*matching credit*)

O crédito presumido (*matching credit*) consiste no Estado de residência conceder um crédito superior ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte.

Por este instituto, a fim de evitar que se anulem os benefícios concedidos ao contribuinte no Estado da fonte, o Estado de residência concorda em permitir uma dedução contra o seu próprio imposto de uma quantia superior a que foi paga ao Estado da fonte, como contrapartida do seu sacrifício pela redução geral do imposto na fonte.

É de grande valia esta prática para os países importadores de capital.

d. Crédito fictício (*tax sparing*)

O crédito fictício (*fictitious tax credit as tax sparing*), por outro lado, consiste na outorga de crédito, pelo Estado de residência, correspondente ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou teve o pagamento dispensado como consequência de programa de incentivos fiscais.⁵³

Na aplicação do crédito fictício, o Estado de residência concede a dedução da quantia do imposto que o Estado da fonte poderia ter cobrado de acordo com a sua legislação geral, ou a dedução da quantia determinada no tratado de dupla tributação, mesmo que o Estado da fonte, como país em desenvolvimento, tenha isentado o rendimento ou reduzido a sua tributação em razão de disposições específicas do tratado que visem o seu desenvolvimento económico.

Verifica-se a diferença entre o crédito presumido e o crédito fictício, que a dispensa ou redução do imposto está, num caso, sujeita à lei interna (*matching credit*) e, no outro, dependente de provisão no tratado de dupla tributação (*tax sparing*), sendo o *matching credit* reputado como mais eficiente que o *tax sparing*, na condução da política de incentivos fiscais do país importador de capital, porque permite que este reduza ou até dispense o seu imposto pela lei interna, sem que tal medida afete o

⁵³ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla «La relación matriz – filial. El régimen fiscal comunitario», Anuário de Faculdade de Direito da Universidade de La Corunha in <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/2190/1/AD-6-37.pdf>, 2002, pág. 796.

direito do investidor estrangeiro ao benefício do crédito presumido no país de residência, na percentagem convencionada.

A imputação com crédito fictício e com crédito presumido costumam ser utilizados pelos países em desenvolvimento com a finalidade de buscar investimento externos. Esses Estados costumam conceder consideráveis incentivos fiscais, que eram anulados pelos Estados de residência ao concederem crédito somente pelo imposto real e efetivamente pago no exterior.

e. Deferimento do imposto (*tax deferral*)

Este instituto prevê, que o Estado de residência somente tributará os rendimentos produzidos no Estado de fonte quando forem efetivamente recebidos pelo seu residente. Diferindo-se o imposto no país de residência, propicia-se ao investidor o aproveitamento de vantagens específicas para o investimento, no país importador de capital.

f. Crédito de investimento (*investment credit*)

Consiste em atribuir ao país de residência um crédito correspondente à percentagem do montante investido no país da fonte, crédito esse a ser utilizado pelo contribuinte contra o imposto devido ao país de residência.

O método da imputação consiste na possibilidade de o contribuinte deduzir os impostos pagos no exterior da sua dívida tributária interna.

A aplicação de um regime de crédito de imposto para evitar a dupla tributação económica de dividendos estrangeiros pode, em certos casos, ter um efeito menos favorável do que o sistema de isenção puro aplicado aos dividendos internos. Enquanto que, ao abrigo de um regime de isenção, as isenções e os benefícios associados ao imposto sobre as sociedades comerciais subjacente podem ser transferidos para a sociedade-mãe que recebe os dividendos, num regime de crédito fiscal estes benefícios não podem ser transferidos, dado que o imposto que é

aplicado aos dividendos é acrescido de forma a igualar a taxa normal de imposto sobre as sociedades residentes. Nesses casos, o feito deste facto pode ser entendido como a aplicação pelo estado residente, aos dividendos com origem interna, de uma taxa de imposto diferente (inferior) da dos dividendos com origem estrangeira. Portanto, a aplicação de um sistema de imputação aos dividendos de origem estrangeira é para evitar o efeito, na tributação do estado de residência, de uma taxa de tributação efetiva inferior no Estado no Estado de origem. Isto é conseguido mediante a tributação da diferença entre taxa efetiva no Estado de origem e a taxa aplicável aos dividendos de origem estrangeira no Estado de residência, neste último Estado.⁵⁴

O Tribunal de Justiça concluiu, que a aplicação de dois regimes diferentes para evitar a dupla tributação económica de dividendos de origem nacional e de origem estrangeira pode ser compatível com o Tratado, desde que fossem preenchidas determinadas condições.

A aplicação simultânea de dois métodos diferentes para evitar a dupla tributação económica de dividendos de origem nacional e dividendos de origem estrangeira afasta-se, inevitavelmente, da neutralidade da exportação de capitais.

Como esta falta de neutralidade é criada pelas regras aplicáveis no Estado-membro de residência do acionista, não é, enquanto tal, um resultado direto das diferenças nas legislações fiscais de diferentes Estados-membros.⁵⁵

A Comissão Europeia sugere, que o Estado-membro deve garantir que o crédito fiscal seja equivalente à dedução concedida em relação aos dividendos de origem nacional, mediante o cálculo de crédito com base na taxa nominal do imposto aplicável no Estado de onde provêm os dividendos.

⁵⁴ Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas no proc. n.º C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) de 23 de Fevereiro de 2006 *in* Colet. I-11673, n.os 31 a 54 <http://curia.europa.eu>.

⁵⁵ Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas no proc. n.º C-513/04 (Kerckhaert e Morres) de 06 de Abril 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

Procura-se assim garantir uma igualdade formal de tratamento e uma fácil aplicação, alcançando simultaneamente um resultado justo. Por um lado, isto é obtido sem o favorecimento sistemático dos dividendos de origem estrangeira provenientes de Estados com uma taxa de tributação baixa. Por outro lado, não haveria necessidade de um recálculo sistemático da situação fiscal de uma sociedade estrangeira que distribui dividendos, simulando o imposto que esta teria pago se fosse residente no Estado residente. De acordo com a Comissão, este método corresponde mais exatamente à isenção dos dividendos de origem nacional.⁵⁶

Vislumbra-se também, que a solução apresentada não é neutra em termos de exportação de capitais se o Estado-membro de residência do beneficiário dos dividendos teve taxas de tributação efetivas baixas. O Estado-membro do beneficiário estaria obrigado a conceder um crédito fiscal correspondente à diferença entre a taxa de tributação efetiva e a taxa de tributação legal sobre os lucros subjacentes no Estado de origem, ou seja, conceder um crédito fiscal relativo a um imposto estrangeiro. Em termos económicos a solução assemelha-se a uma obrigação de concessão do chamado crédito por isenção fiscal (*tax sparing credit*), utilizado nas convenções para evitar a dupla tributação entre países industrializados e países em desenvolvimento, na medida em que também procura transferir as deduções e os incentivos fiscais do Estado de origem para a tributação no país de residência.

10. Prazo

Importa aqui tratar da definição do prazo, já que, como mais à frente veremos, será importante para a sociedade-mãe cumprir o prazo de pedido de isenção com a comprovação do seu direito de beneficiário. Será importante referir, que a designação de prazo se refere ao limite

⁵⁶ Conclusões do advogado-geral Nilo Jääskinen apresentadas no âmbito do proc. n.º C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation) de 19 de Julho de 2012 in <http://curia.europa.eu>.

temporal de exercer um dever ou um direito. Ultrapassando esse prazo poderá haver consequências para o dever ou direito.

Distingue-se entre o prazo regulamentar ou contraordenacional e prazo de prescrição ou caducidade. O prazo de prescrição ou caducidade é definido como sendo aquele, que elimina um direito material ou processual, caso o comportamento exigido não seja cumprido dentro do prazo indicado.⁵⁷ O fim deste prazo protege a segurança jurídica, para que uma determinada consequência definida por lei ou contrato seja definitiva, independentemente dos factos e sem a possibilidade da contraprova.⁵⁸

Por outro lado, o prazo regulamentar ou contraordenacional é somente uma norma regulamentar, cuja violação não determina a caducidade do direito. A sua violação não pode determinar a recusa ou o atraso de direitos.⁵⁹

Mas tanto a violação do prazo de caducidade ou prescrição, como do prazo regulamentar ou contraordenacional podem determinar sanções administrativas para quem não cumpre o referido prazo.

No âmbito do Direito Tributário será de salientar, que a questão do prazo tem que ser enquadrado com o princípio da preclusão e a presença das garantias de certezas e segurança.⁶⁰ Querendo isto dizer, que a fixação de prazos salvaguarda estes princípios no âmbito do Direito Tributário.

Entende-se distinguir entre prazos adjetivos e substantivos, sendo a primeira categoria referente a prazos praticados durante um processo já em curso, enquanto a segunda categoria diz respeito a atos praticados para antes do início de qualquer processo. A consequência desta

⁵⁷ Cfr. Urs Peter Cavelti *in* Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler «Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG)», Zurique, 2008, Artigo 20 n.º 6.

⁵⁸ Cfr. Theo Guhl/Alfred Koller/Anton K. Schnyder/Jean Nicolas Druey «Das Schweizerische Obligationsrecht», Schulthess Verlag, Zurique 2000, pág. 314.

⁵⁹ Ac. do Bundesverwaltungsgericht proferido no âmbito do processo n.º A-3454/2010 a 19 de Agosto de 2011 *in* <http://www.bvger.ch>.

⁶⁰ Joaquim Freitas da Rocha «Lições de Procedimento e Processo Tributário», Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª Ed. 2011, pág. 420.

determinação tem a ver com a forma de contagem de prazo, sendo o prazo substantivo contado segundo a regra regulado no disposto do artigo 279.º do Código Civil e o prazo adjetivo contado segundo a regra definida no disposto dos artigos 143.º e segs. do Código de Processo Civil.⁶¹

Por outro lado distingue-se entre o prazo de prescrição e de caducidade. O prazo de prescrição verifica-se, quando se trata do período de tempo que o credor tem ao seu dispor para cobrar a dívida. O prazo de caducidade é o prazo confere à administração tributária o período de tempo para poder efetuar a liquidação do imposto. A caducidade implica a cessação, sem efeitos retroativos, de um direito ou duma situação jurídica em virtude do mero decurso de um prazo. Este mesmo prazo de caducidade pode ter a sua vicissitude, quando o beneficiário de benefícios fiscais apresente a declaração necessária para suspender a caducidade até ao prazo legal do cumprimento da condição.⁶² A não utilização implica a omissão do direito, isto é, a fruição das suas utilidades ou vantagens económicas, durante um lapso temporal previsto na lei, produzindo a extinção do direito correspondente.⁶³

Por fim, o não cumprimento do prazo por parte do beneficiário do direito ou benefício pode resultar numa aplicação de coima, sendo assim, o prazo em questão, de contraordenação. Isto significa, que o direito ou benefício exercido fora de prazo, não o faz caducar, podendo ser exercido ou concedido nos mesmos termos, tendo somente a consequência de haver lugar a uma coima, que o beneficiário será obrigado a pagar dentro do prazo estipulado por lei.

A questão do prazo de caducidade terá sua importância mais à frente, quando abordada a questão de apresentação do pedido de isenção de tributação da sociedade-mãe nos diferentes ordenamentos jurídicos aqui analisados.

⁶¹ Joaquim Freitas da Rocha «Lições de Procedimento e Processo Tributário», pág. 422.

⁶² Joaquim Freitas da Rocha «Lições de Procedimento e Processo Tributário», pág. 460.

⁶³ Carlos Valentim e Paulo Cardoso «Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes», Porto, Vida Económica, 2011, pág. 61.

II. Tributação de dividendos da sociedade-mãe no âmbito do direito das Convenções da OCDE

O primeiro modelo de tratado para evitar a dupla tributação internacional de rendimentos e do capital de sociedades foi elaborado, no ano de 1928, por um grupo de economistas, encabeçado por Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp. Este modelo nomeado como modelo da Liga das Nações baseava-se no princípio do estabelecimento permanente e em aspetos relativos a royalties.⁶⁴

No ano de 1945, reunindo o mesmo grupo na capital inglesa de Londres, ampliou a aplicabilidade do modelo anteriormente referido, para o prevalecimento da tributação pelo Estado de residência do titular dos rendimentos e da sociedade que distribua os dividendos.

A OCDE criada inicialmente em 1956 como Organização Europeia de Cooperação Europeia, transformada no ano de 1961 na Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico, apresentou através do seu Comité Fiscal o seu primeiro modelo de tratado sobre a dupla tributação internacional no ano de 1963, tendo sido o mesmo revisto no ano 1977. Seguiram-se nos anos de 1992, 1994, 1995, 1997 e 2000 sucessivas revisões e alterações.⁶⁵

Tendo em conta a redução radical das taxas de impostos nos anos '80 por parte do Reino Unido e dos EUA, os países da OCDE tiveram que ceder à pressão económica de também estes países adaptarem os seus sistemas fiscais à nova realidade.

Em Janeiro de 2003, a OCDE apresentou um novo modelo, introduzindo um novo artigo 27.º, visando o tratamento da assistência na cobrança de impostos entre Estados e renumerando os artigos 27.º a 30.º, que passaram a artigos 28.º a 31.º, atualizando ainda e modificando vários dos comentários sobre os artigos 1.º, 5.º, 10.º, 11.º, 12.º, 23.º-A e 23.º-B, 26.º e 27.º.

⁶⁴ Cfr. Manuel Pires «Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o rendimento», pág. 187.

⁶⁵ Cfr. Kees van Raad «Materials on International & EC Tax Law», Vol. 1, International Tax Centre Leiden 2012, pág. 7.

Este é de longe o modelo do tratado de dupla tributação de maior utilização em todo o mundo, mesmo porque integrada na OCDE pelos países desenvolvidos, países do Continente Europeu, que nela detêm maioria, servindo mesmo de exemplo para os modelos da ONU e dos Estados Unidos de América, com modificações tópicas de acordo com as orientações dos integrantes do organismo internacional máximo ou do IRS americano.⁶⁶

Na falta de medidas de unificação ou de harmonização na União, os Estados-membros continuam a ser competentes para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação, com vista, designadamente, a eliminar as duplas tributações.⁶⁷

No que respeita a participações não abrangidas pela Diretiva 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990, compete aos Estados-membros determinar se, e em que medida, deve ser evitada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos e introduzir, para esse efeito, de modo unilateral ou através de convenções celebradas com outros Estados-membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa dupla tributação económica. Contudo, este simples facto não lhes permite aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado.⁶⁸

Um Estado-Membro consegue garantir o cumprimento das suas obrigações resultantes do Tratado, celebrando uma convenção destinada a evitar a dupla tributação com outro Estado-membro.

É necessário para esse efeito, que a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação permita compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional. Assim, só no caso de o imposto retido na fonte poder ser imputado no imposto devido noutro

⁶⁶ Cfr. Agostinho Toffoli Tavalaro «Tratados para evitar a dupla tributação internacional», pág. 12.

⁶⁷ Ac. do TJUE proferido no âmbito do Proc. C-336/96 (Gilly) de 12 de Maio de 1998 *in* <http://curia.europa.eu>.

⁶⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) de 12 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

Estado-membro até ao montante dessa diferença de tratamento é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades residentes desaparece totalmente.⁶⁹

Nos termos da al. b do n.º 2 do artigo 10.º da Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal no domínio dos impostos sobre o rendimento, celebrada a 26 de Outubro de 1993 entre Portugal e Espanha, a retenção na fonte de 15 % a título do imposto sobre o rendimento aplica-se ao montante ilíquido dos dividendos distribuídos por uma sociedade com sede em Portugal a uma sociedade com sede em Espanha.

O princípio da tributação como entidades separadas é, atualmente, preponderante na conformação dos sistemas de tributação das sociedades da generalidade dos Estados-membros. É também este o princípio subjacente ao regime previsto nos artigos 7.º e 9.º do Modelo de Convenção da OCDE e nos artigos 4.º e 6.º e seguintes da Convenção de Arbitragem.⁷⁰

Em contrapartida, nos termos do princípio da tributação unitária ou global, ou seja, o princípio da proporcionalidade, o grupo multinacional é considerado como uma unidade económica e as várias empresas e estabelecimentos estáveis que integram como meros componentes sem individualidade económica. De acordo com este princípio, o lucro da empresa, enquanto mera parcela de uma unidade económica mais vasta constituída pelo grupo, deve corresponder a uma parte do lucro total do grupo, determinada em função de critérios de proporcionalidade.

Para proceder à delimitação da sua competência internacional relativamente aos impostos diretos, os Estados inspiram-se no princípio da universalidade ou da territorialidade. Inspirando-se no princípio da universalidade, eles podem adotar o critério da residência e/ou da

⁶⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-487/08 (Comissão/Espanha) de 03 de Junho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>.

⁷⁰ Convenção n.º 90/436/CEE - Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas *in* <http://www.parlamento.pt>.

nacionalidade e, inspirando-se no princípio da territorialidade adotam o critério da fonte.

O critério da residência consiste em submeter à tributação as pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade do rendimento e dos seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem dos rendimentos e da localização dos seus bens.

O critério da nacionalidade significa, que apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado em causa, serão por estes tributados, sem que se considere o local da sua residência, a fonte dos rendimentos e a situação dos seus bens.

Relativamente ao critério da nacionalidade, cite-se o caso de uma pessoa física que, ante sistemas diferentes de concessão da nacionalidade originária, detenha a nacionalidade de dois Estados, de um, por haver nascido no seu território – sistema do *ius soli* -, e de outro, por ser filho de nacionais seus – sistema do *ius sanguinis* -. Também uma pessoa jurídica pode ser considerada nacional de dois Estados, bastando, para isso, que a fim de determinar a nacionalidade das pessoas jurídicas, um deles adote a teoria da sede social, e o outro, a teoria da origem, isto é, a do território de constituição da sociedade.

De acordo com o critério da fonte, o Estado tributa o rendimento cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendimentos ou dispõem de tais bens.

Muito raramente um Estado leva em conta exclusivamente um dos princípios para delimitar a sua competência tributária internacional. Mais frequentemente, inspiram-se nos dois princípios, dando prioridade a um, de conformidade com os seus interesses. Assim, os Estados exportadores de capital, por lhes ser conveniente, dão preferência ao princípio da universalidade, adotando quase sempre o critério de residência, com algumas atenuações de inspiração territorial. O critério da nacionalidade

é adotado apenas por alguns, entre os quais Estados Unidos de América, México e Filipinas, cujos sistemas tributários combinam tal critério com os critérios da residência e da fonte. Os interesses dos Estados importadores de capital são melhor salvaguardados com o critério da fonte, embora normalmente também acolham o critério da residência. Poucos são os Estados que, como Argentina, Republica Dominicana, Haiti, Panamá e Venezuela, adotam o critério da fonte com exclusividade.

A dupla tributação internacional resulta, pois, das relações que ultrapassam as fronteiras de um Estado, em conjugação com critérios diferentes de delimitação da competência tributária internacional, ou o mesmo critério, porém entendido diversamente.

Na realidade, geralmente a dupla tributação internacional ocorre porque uma pessoa que reside num Estado recebe rendimentos produzidos noutro Estado, e ambos os Estados tributam estes mesmos rendimentos, o primeiro, obviamente, por adotar o critério de residência e o último, o critério da fonte.

1. Critério de residência

Tratando-se do critério de residência, uma pessoa física pode ser considerada residente do Estado, porque nele mantém a sua residência habitual; de outro, porque nele se encontra o centro das suas atividades económicas; de outro ainda, porque o visita periodicamente, dispondo, para isso, de um apartamento no seu território. De forma similar, uma pessoa jurídica pode ser considerada residente do Estado pelo facto de haver nele sido constituída, e de outro, por se encontrar no território desse o centro de direção e controle.

2. Critério da fonte

Quanto ao critério da fonte, por último, no seu nome pode também uma mesma pessoa ser cumulativamente tributada por dois Estados, se o conceituarem de modo diferente. É o que acontece, se uma pessoa presta

serviços no território do Estado que conceitua a fonte como o local onde a atividade económica se desenvolve, sendo, porém, paga por tais serviços por residente de outro Estado, que considera a fonte como local onde é obtida a disponibilidade económica ou jurídica do rendimento.

Relativamente às medidas unilaterais tendentes a evitar ou a eliminar a dupla tributação internacional, embora os Estados que adotam o critério da fonte possam estabelecê-las, normalmente são os que adotam o critério da residência que o fazem. Isso explica-se, porque o critério da residência, fazendo com que a tributação incida inclusive sobre os rendimentos, que provêm do exterior, apresenta a potencialidade de gerar a dupla tributação internacional.

O sacrifício unilateral que envolvem, o seu carácter limitado, no sentido, de que geralmente visam apenas a alguns impostos, a grande diversidade dos atuais sistemas tributários, assim como a sua crescente complexidade, demonstram a impropriedade e a insuficiência das referidas medidas como meio de prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional, cumprindo, assim, fazer uso de Convenções internacionais.⁷¹

As Convenções contra a dupla tributação internacional são normalmente bilaterais. As convenções multilaterais existentes são em número bastante reduzido e só disciplinam a tributação de alguns objetos, como veículos automóveis, dada a grande dificuldade de obter soluções harmonizadas com base nos diversos sistemas tributários e nos interesses particulares de cada um dos Estados.

Todavia, as Convenções bilaterais nem sempre eliminam completamente a dupla tributação. Frequentemente, apenas atenuam os seus efeitos, sendo que, em determinadas circunstâncias, implícita ou explicitamente, deixam que ela subsista, principalmente tratando-se de

⁷¹ Cfr. Alegria Borrás «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales», Madrid, 1974, pág. 173 a 175.

matérias não consideradas básicas, sobre as quais os Estados não entram em acordo.⁷²

As Convenções bilaterais podem resolver grande parte dos problemas de dupla tributação internacional, pois, por meio delas os Estados concedem alívios tributários, limitando os respetivos poderes tributários, de forma bem mais abrangente do que estariam dispostos a fazê-lo indiscriminadamente.

Por via de tais convenções, os Estados pactuantes, mitigam ou eliminam a dupla tributação internacional com a adoção de duas regras diferentes. De acordo com a primeira, reserva-se com exclusividade a tributação de determinadas categorias de rendimentos a cada um dos Estados. O Estado a quem não foi reservado o direito de tributar certas categorias de rendimentos deve renunciar à sua tributação, evitando-se, dessa forma, o surgimento da dupla tributação. Em conformidade com a segunda regra, aplicável na maioria dos casos, delimitam-se as categorias de rendimentos que podem ser tributadas, tanto pelo Estado de residência, como pelo Estado da fonte, e atribui-se a um desses Estados o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação, utilizando, ou o método da isenção, ou o método da imputação, ou, o que é mais comum, uma combinação dos dois métodos.⁷³

Os impostos que se procura abranger são os impostos sobre o rendimento e o capital considerando-se usualmente os impostos sobre o total do rendimento ou do capital, ou sobre os seus elementos tais como ganhos de capital na alienação da propriedade mobiliária ou imobiliária, vencimentos e salários e impostos sobre mais-valias.

Caso recente foi decidido na Áustria, pelo seu Tribunal administrativo superior (*Österreichisches Verwaltungsgerichtshof*), envolvendo o seu tratado sobre a dupla tributação com o Japão, onde não se previu o imposto sobre o comércio e indústria (*Gewerbesteuer*).

⁷² Cfr. Walter Ryser «Introduction au droit fiscal international de la Suisse», Stampfli, 1980, pág. 126.

⁷³ Cfr. Alegria Borrás «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales», pág. 68 e seg.

Substituído este posteriormente pelo imposto para as municipalidades e comunidades rurais (*Kommunalsteuer*), substancialmente similar ao anterior, entendeu o Tribunal que o mesmo estava abrangido pelo tratado sobre a dupla tributação, embora o imposto anterior não estivesse expressamente mencionado, numa interpretação liberal, pois aplicou o disposto do artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, segundo o qual os tratados devem ser interpretados de boa-fé e à luz do seu objeto e finalidade.

Na falta de medidas de unificação ou de harmonização na União, os Estados-membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminarem a dupla tributação.⁷⁴

III. Diretivas da UE sobre a tributação de dividendos da sociedade mãe

1. Desenvolvimento da tributação dos dividendos

Antes de se abordar as próprias diretivas da UE, deverá fazer-se um pequeno períplo sobre o tratamento fiscal no âmbito do Tratado⁷⁵ e o desenvolvimento da regulamentação da tributação de dividendos na UE. Desde cedo se verificou que a tributação de dividendos entre sociedades sediadas no mesmo Estado-membros era mais favorável, do que a tributação quando se tratava de sociedades com sede em Estados-membros diferentes.

O Tratado da UE inclui na sua parte III, título IV, um capítulo II designação «disposições fiscais», referindo-se somente a impostos indiretos. Nos dispostos dos artigos 110.º a 113.º do Tratado pretende-se evitar a discriminação fiscal nos movimentos intracomunitários de bens e

⁷⁴ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. 303/07 (*Aberdeen Property Fininvest*) de 18 de Junho de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>.

⁷⁵ Aqui será feita referência ao Tratado da União Europeia na sua configuração de acordo com o, assim conhecido, Tratado de Lisboa.

que condicionam os ajustamentos fiscais a efetuar nas fronteiras em virtude do princípio da tributação no país do destino. O disposto no artigo 113.º do Tratado visa a harmonização fiscal da tributação indireta.

Refere o preceituado no artigo 115.º do Tratado, que deve ser procurada a aproximação das legislações dos Estados-membros na medida do necessário para o funcionamento do mercado comum. Se existirem diferenças que dificultem o funcionamento do mercado comum, a respetiva eliminação se encontra prevista no preceito acima referido.

Para fundamentar a harmonização fiscal da tributação direta, apresenta-se o disposto no n.º 1 do artigo 114.º do Tratado, referindo, que o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum.

No disposto do artigo 293.º do Tratado de Nice referia, que os Estados-membros colocam entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais a eliminação da dupla tributação na Comunidade. Legitima-se assim os Estados-membros, à celebração de convenções para a eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas. Esta disposição não teve seguimento no Tratado de Lisboa.

Por fim, no estipulado do artigo 352.º do Tratado, é conferida competência subsidiária ao Conselho, para deliberando por unanimidade, adotar as disposições necessárias para atingir os objetivos da Comunidade, remetendo para o disposto no artigo 2.º do Tratado.

Por outro lado, o disposto no artigo 116.º do Tratado de Nice não exigia um acordo unânime dos Estados-membros, mas só podia ser aplicado quando existisse uma disparidade entre as disposições

legislativas, regulamentares ou administrativas dos Estados-membros, que ponham em causa a concorrência da União Europeia. Entretanto esta disposição não foi inserida no Tratado de Lisboa.

Aquando da promulgação de leis internas, os Estados-membros são obrigados a ter em conta, que não podem discriminar os não residentes dos residentes. Mas por outro lado, não são obrigados a terem em atenção se a conjugação das diferentes regras fiscais de um outro Estado-membro implica a dupla tributação jurídica ou não.⁷⁶

A atuação da UE referente à tributação dos impostos diretos e com isso dos impostos sobre as sociedades foi-se desenvolvendo desde a criação da CEE em 1959 até aos dias de hoje.

a. Relatório Neumark

A Comissão Europeia iniciou o estudo dos sistemas fiscais existentes nos Estados-membros em 1960, com a nomeação de um comité, presidido pelo Prof. Neumark. O Relatório Neumark de 1962 verificou logo à partida, que as diferenças existentes entre os diferentes sistemas fiscais, derivavam das particularidades dos Estados-membros, em termos históricos, naturais e sociais. Sugerindo nesse contexto, que fossem implementadas medidas destinadas a eliminar as divergências fiscais impeditivas da construção do mercado comum, mas sempre salvaguardando a autonomia necessária à preservação, nos seus sistemas fiscais, das respetivas características nacionais. Finalmente, a harmonização do sistema fiscal não deveria ir no sentido da unificação fiscal, porque não haveria suposto político. O relatório propõe a harmonização fiscal em três fases. Numa primeira fase é recomendada a adoção de disposições relativas à harmonização das retenções na fonte sobre dividendos e juros. Depois, numa fase seguinte, previa-se a harmonização do imposto sobre o lucro das sociedades, com uma tributação distinta de lucros distribuídos e não distribuídos.

⁷⁶ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-403/03 (Schempp) de 12 de Julho de 2005; do proc. C-298/05 (Columbus) de 06 de Dezembro de 2007 in <http://curia.europa.eu>.

Recomendava-se ainda, a celebração entre os Estados-membros de uma convenção multilateral para evitar a dupla tributação, em substituição da rede de convenções bilaterais entre esses Estados. Numa terceira e última fase, recomenda a criação de sistema comum de informação e de um tribunal especial na Comunidade para a resolução de determinados litígios fiscais.

b. Comissão sobre os impostos diretos

No âmbito do programa de ação da Comissão no domínio dos impostos diretos, foi criada, em 1967 pela CEE, uma Comissão, que estudou as regras de determinação dos lucros tributáveis em vigor em diversos Estados. Esta Comissão apresentou medidas com o objetivo de facilitar a livre circulação de capitais, remover os entraves fiscais às operações de reestruturação e concentração de empresas e aproximar as bases tributáveis dos impostos sobre os lucros das sociedades, com o propósito de assegurar a neutralidade do imposto sobre as sociedades relativamente aos investimentos. Para persecução desse fim, foram sugeridas a criação de uma diretiva relativa às fusões, cisões e entrada de ativos entre sociedades de Estado-membros diferentes e a criação de uma diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes.⁷⁷

De notar, que ambas as diretivas só foram aprovadas vinte anos depois.⁷⁸

c. Relatório Van den Tempel

Novamente a pedido da Comissão foi pedido o relatório, conhecido depois pelo Relatório Van den Tempel, no qual foi efetuado um exame comparativo das consequências económicas, financeiras e sociais dos diferentes métodos de atenuação da dupla tributação económica sobre dividendos, tanto nas relações entre os Estados-membros, como com

⁷⁷ JOCE n.º C 39/01, de 22 de Março de 1969 *in* <http://publications.europa.eu/official>.

⁷⁸ Diretiva n.º 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990 e Diretiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990.

países terceiros. O relatório propõe a adoção, como sistema uniforme da Comunidade, do sistema clássico, o qual consiste na tributação absolutamente autónoma do lucro obtido pela sociedade e do distribuído por esta aos seus acionistas.⁷⁹ A vantagem deste sistema seria a simplicidade técnica comparada para com outros sistemas fiscais e a inexistência de discriminação de investidores estrangeiros, justificando assim a existência de uma dupla tributação.

d. Resolução do Conselho sobre a União Económica e Monetária

A Resolução do Conselho datada de 22 de Março de 1971 foi a primeira tentativa de implementação da união económica e monetária. Já nesta altura se reconhecia, que tal implicava a harmonização fiscal do regime fiscal aplicável aos juros de obrigações e aos dividendos, em virtude da sua considerável influência sobre os movimentos de capitais e continuação da harmonização da estrutura dos impostos de sociedades.⁸⁰

e. Programa de ação da Comissão de 1975

Tendo em conta que o programa de ação da Comissão de 1967 tinha sido muito abrangente e por isso ineficaz, decidiu-se limitar os objetivos. A Comissão determinou como essencial a aprovação das propostas de diretivas relativas às fusões, cisões e entradas de ativos em sociedades de Estados-membros diferentes e ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, apresentadas no ano de 1969.⁸¹

Ainda no ano 1978 a mesma Comissão, apresentou uma proposta sobre a aplicação às entidades de investimento coletivo do regime estabelecido na proposta de diretiva de 1975 relativamente à harmonização dos sistemas de impostos sobre as sociedades e das retenções na fonte sobre dividendos, pretendendo, que efetuassem

⁷⁹ Cfr. A. J. van den Tempel «Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities», Bruxelas, 1970 *in* <http://aei.pitt.edu/40293/1/A4688.pdf>.

⁸⁰ JOCE n.º 28, de 27 de Março de 1971 *in* <http://publications.europa.eu/official>.

⁸¹ Action Programme for Taxation – Communication from the Commission to the Council, COM (23 de Julho de 1975), *in* <http://aei.pitt.edu/15566/>, pág. 391.

investimentos através de intermediários coletivos um tratamento idêntico aos dos sócios investidores diretos.⁸²

f. Relatório Burke

No ano de 1980 foi elaborado e apresentado o relatório sobre as perspectivas de convergência dos sistemas fiscais na Comunidade, intitulado de relatório Burke.⁸³ Este relatório reafirma o teor dos relatórios anteriormente elaborados, insistindo na criação de condições fiscais necessárias para a verdadeira integração económica. Para tal seria necessária a harmonização dos sistemas de impostos sobre sociedades e de retenção na fonte sobre dividendos, contribuindo para a eliminação das fronteiras fiscais e assegurar a livre concorrência. Reafirma também a necessidade de implementação de regimes fiscais comuns aplicáveis a sociedades-mãe e sociedades afiliadas. Além do referido, foi alertado, que a harmonização dos sistemas fiscais é posta em causa por causa da influência dos incentivos fiscais.

g. Livro Branco

A 14 de Junho de 1985 foi apresentado o Livro Branco da Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho Europeu sobre aperfeiçoamento do mercado interno.⁸⁴ Também aqui é novamente sugerida a criação da diretiva referente ao regime fiscal comum aplicável a sociedades-mães e sociedades afiliadas residentes em Estados-membros diferentes.

h. Comunicação da Comissão relativa à supressão das barreiras fiscais à atividade empresarial transfronteiriça

No ano de 1990 foram aprovadas várias medidas na direção de harmonização do imposto sobre as sociedades. Além da Diretiva n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, sobre a eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas e da

⁸² JOCE n.º C 184, de 02 de Agosto de 1978 *in* <http://publications.europa.eu/official>.

⁸³ COM (1980) 139, de 27 de Março de 1980 *in* <http://ec.europa.eu>.

⁸⁴ COM (1985), 310 *in* <http://ec.europa.eu>.

Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, sobre o regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entrada de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-membros diferentes, foi emitida a Diretiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990 referente ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes. Com esta sucessão de acontecimentos de aprovação de diferentes diplomas, constata-se que a Comissão passa das intenções aos atos e consegue uma ação direta de harmonização fiscal em termos do imposto sobre as sociedades.

i. O Relatório Ruding

Em Dezembro de 1990 foi constituído o Comité Ruding, com o fim de ser elaborado um parecer sobre as medidas a tomar sobre a matéria de tributação das sociedades.

Das recomendações fundamentais são de referir a eliminação da dupla tributação dos fluxos de rendimentos transfronteiriços e a aproximação dos impostos de sociedades dos Estados-membros. Em relação às sociedades-mãe e sociedades afiliadas é sugerido o alargamento do âmbito de aplicação da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, em termos de tipo de sociedades abrangidas, como também na substancial redução da exigência de participação necessária para que uma sociedade possa ser considerada afiliada de outra.

No que toca à entrega de dividendos efetuados por sociedades com sede na Comunidade a sociedades que não sejam qualificáveis como sociedades-mãe, é recomendado uma taxa de retenção na fonte de 30 %, de forma a combater a evasão fiscal. Esta taxa deixaria de ser aplicável quando o beneficiário dos dividendos apresentasse prova da sua residência fiscal na Comunidade Europeia.

O mesmo Comité emite a recomendação de os Estados que concedam aos seus residentes créditos de imposto ou outra forma de eliminação de dupla tributação económica relativamente a dividendos

provenientes de fonte interna, deveriam, numa base de reciprocidade, conceder idêntico desagravamento aos residentes relativamente a dividendos com origem noutros Estados-membros.

No âmbito da proposta de alteração do disposto no artigo 93.º do Tratado da CE na versão da altura, apresentada em 2000, a Comissão sugere a adoção de medidas comunitárias de coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros com vista à supressão dos constrangimentos diretos ao exercício das quatro liberdades que decorrem de disposições fiscais e, especialmente, à prevenção da discriminação e da dupla tributação.⁸⁵

No seguimento dos estudos apresentados pela Comissão na área da tributação das sociedades no mercado interno e nomeadamente, em Julho de 2003, o Estudo da Comissão sobre a Fiscalidade das Empresas no Mercado Interno, foi aprovada a proposta de alteração da diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, referente ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes.

A aprovação das diretivas sobre o regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, não se trata de um progresso da harmonização da tributação direta comparável ao progresso verificado no âmbito da harmonização da tributação indireta.

2. Diretiva do Conselho n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990

A Diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada pretendia tratar da eliminação da dupla tributação económica para com as sociedades que façam parte de grupos de sociedades beneficiárias de dividendos recibos

⁸⁵ Comissão das Comunidades Europeias (2000), in <http://ec.europa.eu>, pág. 79-80.

em Estados-membros diferentes da sua sede social,⁸⁶ particularmente no espaço comum da União Europeia.⁸⁷

O preambulo desta Diretiva refere, que a Diretiva pretende criar as mesmas condições às sociedades de outros Estados-membros, como aquelas sociedades no mercado interno. Igualmente é referido que, sendo os grupos de sociedades estrangeiras estavam em desvantagem em relação aos grupos de sociedades nacionais. Sendo portanto necessário encontrar a neutralidade fiscal nestes casos.

A Diretiva permite, assim, com algumas condições, isentar de tributação no Estado-membro de receção dos dividendos, com o fim de eliminar a referida dupla tributação económica.

O disposto no n.º 1 do artigo 1.º menciona, que **«os Estados-membros aplicarão a presente diretiva à distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse Estado e provenientes das suas afiliadas de outros Estados-membros e à distribuição dos lucros efetuada por sociedades desse Estado a sociedades de outros Estados-membros, de que aquelas sejam afiliadas.»**

O preceituado no artigo 2.º, refere, que **«para efeitos de aplicação da presente diretiva, a expressão “sociedade de um Estado-membro” designa qualquer sociedade que revista umas das formas enumeradas no anexo à Diretiva, que, de acordo com a legislação do Estado-membro, seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não seja considerada como tendo domicílio fora da Comunidade e que, além disso, esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.»**

⁸⁶ Cfr. Mario Tenore «The Parent-Subsidiary Directive» in «Introduction to European Tax Law on Direct Taxation» edited by Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch and Claus Staringer, pág. 96.

⁸⁷ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla «La relación matriz-filial. El régimen fiscal comunitario» in Anuario da Facultad de Direito, pág. 792.

Refere o disposto no artigo 3.º da Diretiva, no seu n.º 1, que **«para efeitos de aplicação da presente diretiva: a) É reconhecida a qualidade de sociedade-mãe, pelo menos, a qualquer sociedade de um Estado-membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.º e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25 %. b) Deve entender-se por “sociedade afiliada” a sociedade em cujo capital é detida a participação referida na al. a).»** Por seu lado o disposto no n.º 2 refere, que **«em derrogação do disposto no n.º 1, os Estados-membros têm a faculdade: de não aplicar a presente diretiva às suas sociedades que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe, ou às sociedades em que uma sociedade de outro Estado-membro não conserve essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos.»**

O disposto no n.º 1 do artigo 4.º mencionado, que **«sempre que uma sociedade-mãe receba, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos de outra forma que não seja por ocasião da liquidação esta última, o Estado da sociedade-mãe deverá abster-se de tributar esses lucros ou se os tributa, autorizando esta sociedade a deduzir do montante do imposto a fração do imposto da afiliada correspondente a tais lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efetuada pelo Estado-membro da residência afiliada nos termos das disposições derogatórias do artigo 5.º, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente.»**

Porém o disposto no artigo 5.º da Diretiva, refere no seu n.º 1 que, **«os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe são pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25 % do capital da afiliada, isentos de retenção da fonte.»** O n.º 4 menciona, que **«em derrogação do disposto no n.º 1, a República Portuguesa pode cobrar uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas**

sociedades afiliadas a sociedades-mãe de outros Estados-membros até uma data que não poderá ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da presente diretiva. Sem prejuízo das disposições das convenções bilaterais existentes, celebradas entre Portugal e um Estado-membro, a taxa dessa retenção não pode exceder 15 % durante os cinco primeiros anos do período referido no parágrafo anterior e 10 % durante os três últimos anos.»

«Antes do fim do oitavo ano, o Conselho decidirá por unanimidade, sobre proposta da Comissão, sobre a eventual prorrogação das disposições do presente número.»

O preceituado no n.º 1 do artigo 8.º da Diretiva impõe que **«os Estados-membros porão em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para se conformarem à presente diretiva o mais tardar até 01 de Janeiro de 1992.»**

Uma das formas de eliminação do problema da dupla tributação internacional, relativamente a tipos específicos de rendimento, consiste em isentar de retenção na fonte, em determinadas circunstâncias, o pagamento ao estrangeiro dos rendimentos em apreço.

A referida isenção encontra-se já consagrada relativamente aos lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe de Estado-membro diferente, desde que as sociedades e a participação detida preencham os requisitos previstos na Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990.

Para o estabelecimento do mercado único é importante que não se verifiquem constrangimentos, designadamente de natureza fiscal, à existência de grupos empresariais integrando sociedades de diversos Estado-membros. É de particular importância, que o regime aplicável às relações entre sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros não seja de índole a desincentivar a existência de grupos

empresariais europeus.⁸⁸ No âmbito deste circunstancialismo foi aprovada a Diretiva do Conselho n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, estabelecendo um regime fiscal comum aplicável à distribuição de lucros efetuada por sociedades afiliadas à respetiva sociedade-mãe de Estado-membros diferente.⁸⁹

A Diretiva referida foi transposta para o direito português através do Decreto-Lei n.º 132/92, de 02 de Julho.

O objetivo do regime estabelecido pela Diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada constitui em evitar a existência de restrições e desvantagens de natureza fiscal para os grupos de sociedades de âmbito comunitário, relativamente aos grupos integrando sociedades de apenas um Estado-membro. Para tal, a referida Diretiva veio eliminar a dupla tributação económica e a dupla tributação jurídica internacional, na distribuição de lucros entre sociedades afiliadas e sociedades-mãe de diferentes Estados-membros, a qual gozava, face à generalidade dos sistemas fiscais dos Estados-membros, de um regime menos favorável do que a distribuição de lucros entre sociedades afiliadas e sociedades-mãe de um mesmo Estado-membro.

A forma de o fazer, foi deixado ao livre critério de cada Estados-membros, que poderia escolher entre a isenção ou o crédito fiscal, sendo certo que a maioria optou pelo sistema da isenção.

A aplicação do regime fiscal previsto na Diretiva sociedade-mãe/sociedades afiliadas depende do preenchimento, pelas sociedades envolvidas, das condições estabelecidas. Para este efeito, é considerada sociedade-mãe aquela que detém diretamente pelo menos 25 % do capital de uma sociedade de outro Estado-membro, podendo os Estados, mediante acordo bilateral, substituir este critério pelo da detenção de igual percentagem de direitos de votos.

⁸⁸ Cfr. Paula Rosado Pereira «A Tributação das Sociedades na União Europeia», Coimbra, Almedina, 2004, pág. 127.

⁸⁹ JOCE n.º L 255, de 20 de Agosto de 1990 <http://publications.europa.eu/official>.

Os Estados podem, ainda, fazer depender a aplicação do regime previsto na Diretiva da permanência da participação acima referida por um período ininterrupto de pelo menos dois anos. Por outro lado, os Estados-membros tinham a opção de não aplicar a Diretiva se, à data do pagamento dos dividendos, a participação mínima de 25 % tiver sido mantida durante menos de 2 anos. Estes devem, contudo, aplicá-la retroativamente se a referida participação vier a ser efetivamente mantida até ao fim do período de 2 anos.⁹⁰ O normativo põe até a hipótese de não ser exigido qualquer período de permanência, sendo certo que a maioria dos Estados optou pela permanência de um ano.⁹¹

Por outro lado, houve países que optaram por deixar a porta aberta, quando a sociedade não cumpria o período mínimo, podendo demonstrar a permanência mesmo após a data de distribuição. Sendo que o imposto retido enquanto o período não esteja preenchido, o beneficiário da isenção terá direito ao reembolso, juntamente com os juros compensatório desde a data da entrega dos dividendos.⁹² Na Alemanha exigia-se o cumprimento do período mínimo, não se admitindo que a permanência pudesse ser cumprida depois da data da distribuição dos dividendos, mas cuja interpretação foi rejeitada pelo TJUE.⁹³

Outras condições estabelecidas pela Diretiva, e de cujo preenchimento depende a respetiva aplicação, são a sujeição a imposto sobre as sociedades tanto da sociedade-mãe como da sociedade afilada, bem como o preenchimento por ambas as sociedades de formas jurídicas previstas e listadas em anexo à Diretiva.

Define o disposto no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, que será considerada uma sociedade de um Estado-Membro, toda aquela sociedade que esteja enumerada no anexo à Diretiva, que de acordo com a legislação fiscal de um Estado-membro,

⁹⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-291/94 (Voormeer) de 17 de Outubro de 1996 *in* <http://curia.europa.eu>.

⁹¹ Cfr. Ben Terra/Peter Wattel «European Tax Law», Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2008, pág. 484.

⁹² Cfr. Ben Terra/Peter Wattel «European Tax Law», pág. 486.

⁹³ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-291/94 (Voormeer) de 17 de Outubro de 1996 *in* <http://curia.europa.eu>.

seja considerada ter nesse mesmo Estado o seu domicílio fiscal, não tendo, em termos de uma convenção, em matéria de dupla tributação, celebrada com o Estado terceiro, o seu domicílio em países fora da União Europeia. Por fim deve essa mesma sociedade estar sujeita, no Estado membro do seu domicílio fiscal, sujeita ao imposto sobre as sociedades. Em termos gerais são sociedades de capitais, que sejam sujeitos passivos do imposto sobre sociedade, definido por cada Estado membro individualmente na lei fiscal.⁹⁴

No Estado da sociedade-mãe, a dupla tributação económica é eliminada através da concessão de uma isenção ou de um crédito de imposto.

Os Estados-membros são, contudo, autorizados a tributar até 5 % dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada, como compensação pelas despesas de gestão relativas à participação.

No Estado da sociedade afiliada, os lucros distribuídos por esta à sociedade-mãe encontram-se isentos de retenção na fonte, medida destinada à eliminação da dupla tributação jurídica internacional. Os regimes transitórios, cuja aplicação tinha sido autorizada pela Diretiva, abrangiam três países (Grécia, Alemanha e Portugal).

Ao abrigo do regime transitório, Portugal efetuou, na distribuição de lucros por uma sociedade afiliada portuguesa à sociedade-mãe de outro Estado-membro, uma retenção na fonte à taxa de 15 % até 31 de Dezembro de 1996, e à taxa de 10 % entre 1 de Janeiro de 1997 e de 31 de Dezembro de 1999, nos termos da então alínea c) do número 2 do artigo 69.º do CIRCI, com a redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 132/92, de 2 Julho.

A diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada tem desempenhado um papel extremamente importante na eliminação da dupla tributação

⁹⁴ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla «La relación matriz – filial. El régimen fiscal comunitario» in Anuário da Faculdade de Direito, pág. 794.

dos dividendos pagos entre empresas que se encontram no seu âmbito de aplicação.

a. Aplicação da Diretiva

Duas razões principais contribuem, todavia, para limitar o papel da Diretiva na resolução dos problemas de dupla tributação na União Europeia. Por um lado, o facto de a mesma não ser aplicável relativamente a todos os tipos de empresas. Por outro lado, o facto de a sua aplicação depender da existência de uma participação direta de pelo menos 25 % na sociedade de Estado-membro diferente que distribui os dividendos.

A Diretiva Sociedade-mãe/Sociedades afiliadas é aplicável somente em relação a empresas que, cumulativamente, estejam sujeitas a impostos sobre sociedades, sem possibilidade de opção e sem dele se encontrarem isentas, e revistam uma das formas societárias enumeradas na lista anexa à Diretiva. Assim, não beneficiam da aplicação da Diretiva as distribuições de dividendos entre empresas que, embora sujeitas a imposto sobre sociedades, tenham adotado uma forma societária que não se encontre incluída na referida lista anexa, nomeadamente pelo facto de se tratar de um tipo de sociedade criado após 1990. Também as *partnerships*, que em certos Estados-membros se encontrem sujeitas a imposto de sociedade, estão excluídas do âmbito de aplicação da Diretiva. No que diz respeito aos dividendos pagos a pessoas singulares, estes encontram-se completamente fora do âmbito de aplicação da Diretiva.

Importa, ainda, aludir ao facto de a Diretiva não prever as situações de ações detidas através de um estabelecimento estável, suscitando-se alguma incerteza a respeito do regime fiscal a aplicar nesses casos.⁹⁵ Desta forma, existe o perigo de existência de clima de incerteza nocivo à

⁹⁵ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*) de 21 de Setembro de 1999 in <http://curia.europa.eu>.

liberdade de estruturação das atividades e dos investimentos a nível comunitário.

A Comissão, com referência à Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, apresentou uma proposta de diretiva com o objetivo de alargar o âmbito de aplicação da Diretiva Sociedade-mãe/Sociedade afiliada a todas as empresas sujeitas a imposto sobre as sociedades independentemente da sua forma legal, só que tal proposta nunca chegou a ser aprovada.⁹⁶

Contudo, e não obstante o papel de grande relevo que tem vindo a desempenhar na eliminação da dupla tributação dos dividendos na União Europeia, o regime consagrado na Diretiva Sociedade-mãe/Sociedades afiliadas tem diversas limitações. A Diretiva não é aplicável relativamente a entidades que, mesmo quando sujeitas a impostos sobre as sociedades, não revistam uma das formas societárias listadas em anexo à Diretiva, nem a situações em que a participação diretamente detida seja inferior a 25 %, inicialmente e 10 % desde 2009, do capital da sociedade que distribui os dividendos.

A dupla residência de uma sociedade não significa a não aplicação da Diretiva a essa empresa. Se a dupla residência estiver situada em dois Estados-membros a Diretiva tem a sua aplicabilidade. O mesmo não sucederá se a residência se situar num Estado-membro e num Estado terceiro, e entre estes Estados não existir um tratado sobre a dupla tributação.⁹⁷

Além da participação acima indicada, deverá a sociedade-mãe deter a sua participação durante um período de pelo menos dois anos, ininterrupto, conforme o referido no disposto no n.º 2 do artigo 3.º da Diretiva.

⁹⁶ COM (1993), pág. 293 final in <http://ec.europa.eu>.

⁹⁷ Ben Terra/Peter Wattel «European Tax Law», pág. 479.

O período de detenção da participação não é rigidamente definido como tendo que ser anterior à data da distribuição dos dividendos, podendo o período em causa ser cumprido após a data da receção dos dividendos.⁹⁸

De salientar, que a Diretiva não define propriamente o que são dividendos. A definição depende do conceito que cada Estado-membro tem sobre a mesma. Ou seja, se o Estado-membro definir um rendimento como dividendo em relação à sociedade com sede no seu país, o mesmo valerá para a sociedade com sede noutra Estado-membro, mesmo que esse outro Estado-membro não tenha o mesmo conceito de dividendo.⁹⁹

Mas no disposto no artigo 4.º da Diretiva, a aplicação da mesma é vedada a situação de liquidação de sociedades, nas quais não haverá isenção ou imputação de imposto, sendo os rendimentos tributados. Exceção só haverá, se algum dos Estados-membros atribuir um conceito diferente a este tipo de rendimentos.¹⁰⁰

b. Proposta de alteração

Em Julho de 2003 a Comissão apresentou uma nova proposta de alteração a esta Diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada, a qual procura ultrapassar algumas das aludidas limitações do regime atualmente consagrado. Entre elas, as relativas à percentagem mínima de participação necessária para efeitos de aplicação do regime previsto na Diretiva e aos tipos de sociedades que podem beneficiar da aplicação da mesma, bem como à questão do emprego da Diretiva nos casos de lucros pagos a estabelecimentos estáveis.

Uma possibilidade de alargamento do âmbito da aplicação da Diretiva Sociedade-mãe/Sociedades afiliadas seria a respetiva alteração no sentido de atribuir relevância às participações indiretas. Desta forma, os requeridos 25 % de participação no capital da sociedade que distribui

⁹⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito dos processos n.º C-291/94 (Voormeer) de 17 de Outubro de 1996, *in* <http://curia.europa.eu>.

⁹⁹ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla « La relación matriz – filial. El régimen fiscal », pág. 793.

¹⁰⁰ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla « La relación matriz – filial. El régimen fiscal », pág. 793.

os dividendos resultariam do cômputo das participações diretas e indiretamente detidas pela sociedade-mãe. Esta alteração traria vantagens, nomeadamente, em termos de uma mais efetiva liberdade de escrituração dos investimentos intracomunitários e de uma mais completa eliminação dos condicionalismos de origem fiscal que limitam a reestruturação internas dos grupos empresariais europeus. O cálculo ou controlo, pelas administrações fiscais dos Estados-membros, das percentagens de participação indireta poderia, contudo, revelar-se uma tarefa algo complexa.

Uma alternativa relativamente ao cômputo das participações diretas e indiretas seria a manutenção da relevância apenas das participações diretas, mas acompanhada de uma redução significativa da percentagem de participação direta atualmente relevante, de 25 %. Sendo, já em 2001, que a Comissão se inclina para esta solução.¹⁰¹

c. Lacunas da Diretiva

O facto de a aplicação do regime de eliminação da dupla tributação previsto na Diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada se encontrar limitado às situações em que existe a percentagem de participação direta, não sendo atribuída relevância às participações indiretas, é suscetível de condicionar as operações de reestruturação realizadas na União Europeia. Tal facto pode, efetivamente, desincentivar modelos de reestruturação interna de grupos que, não obstante serem mais eficiente e adequados de outros pontos de vista não permitem a obtenção ou a manutenção de percentagens de participação direta de pelo menos 25 % relativamente às empresas de grupo.

Também circunstâncias relativas à sua transposição pelos Estados-membros contribuem, em alguns casos, para limitar o papel da Diretiva na resolução dos problemas de dupla tributação, principalmente a duvidosa compatibilidade com a Diretiva de alguma legislação nacional

¹⁰¹ Comissão das Comunidades Europeias (2001), in <http://ec.europa.eu>, pág. 328.

de transposição da mesma.¹⁰² Tendo em conta o disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva, nos termos do qual esta não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos, a legislação interna de alguns Estados sujeita a aplicação do regime da Diretiva a condições que esta não prevê. Estes Estados-membros afastam a aplicação da Diretiva designadamente em relação a sociedades cujo capital social é detido por entidades não comunitárias, o que, na opinião da Comissão, é suscetível de afetar o alcance pretendido para a Diretiva.¹⁰³

Será fundamental o esclarecimento do regime fiscal aplicável a casos em que participações diretas de pelo menos 25 % no capital de uma sociedade integram os ativos de um estabelecimento estável localizado num Estado-membro distinto daquele onde a sociedade tem a sua sede.

Reveste de grande importância para o aperfeiçoamento da eliminação da dupla tributação na União Europeia, no campo dos dividendos, a apresentação pela Comissão, em Julho de 2003, da proposta de diretiva de alteração da diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes.¹⁰⁴

3. Diretiva 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003

No ano de 2003 entendeu-se pela aprovação de uma nova Diretiva, adaptando a Diretiva existente, tentando eliminar alguns problemas de aplicabilidade.

A 22 de Dezembro de 2003 foi aprovado pelo Conselho da UE a Diretiva 2003/123/CE¹⁰⁵, tendo como fim a modificação da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990. A Diretiva corresponde à proposta

¹⁰² Comissão das Comunidades Europeias (2001), *in* <http://ec.europa.eu>, pág. 232.

¹⁰³ Cfr. Natália Maria da Silva Cardoso Pinto «A Tributação das Sociedades não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal», Coimbra, 2011, pág. 230 e seg.

¹⁰⁴ COM (2003), *in* <http://ec.europa.eu>, pág. 462.

¹⁰⁵ Jornal Oficial da EU L 7/41, <http://publications.europa.eu/official>.

da Comissão, datada de 8 de Setembro de 2003¹⁰⁶, contendo três princípios principais, a primeira no que concerne à atualização do anexo da Diretiva referente à admissão dos vários tipos de sociedades a abranger pela Diretiva, a segunda no que diz respeito à redução da exigência de participação, para que a sociedade-mãe possa ser beneficiária da isenção e por fim a eliminação da dupla tributação estabelecimento permanente.

Em derrogação do disposto no n.º 1 do artigo 3.º da Diretiva 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003, os Estado-membros têm a faculdade, de por via de acordo bilateral, substituir o critério de participação no capital pelo de detenção de direito de voto e de não aplicar a presente diretiva às suas sociedades que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe, ou às sociedades em que uma sociedade de outro Estado-membro não conserve essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos, conforme o disposto no n.º 2 do referido artigo.

A proposta de diretiva pretende, precisamente, alargar o âmbito de aplicação da Diretiva sociedade-mãe/sociedades afiliadas. No que toca à participação mínima exigida para a aplicação do regime previsto na Diretiva em questão, a proposta prevê a sua redução de 25 % para 10 % - embora mantendo a relevância apenas das participações diretas.

A Diretiva prevê também a sua aplicação em relação a lucros recebidos por um estabelecimento estável situado num Estado-membro de uma sociedade de outro Estado-membro. Quanto aos tipos de sociedades que beneficiam da aplicação da Diretiva, a proposta, embora continuando a limitá-los aos previstos no anexo à Diretiva, integra uma nova versão do referido anexo que procurou atualizar a lista das formas societárias incluídas na anterior versão.

¹⁰⁶ Comunicação de imprensa n.º IP/03/1214 de 8 de Setembro de 2003 <http://publications.europa.eu/official>.

Neste caso, tanto o Estado-membro da sociedade-mãe, como da sociedade afiliada devem libertar de qualquer imposto os dividendos recebidos através do estabelecimento estável, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Diretiva.

Poderá ser interessante saber, se o estabelecimento estável estiver situado num Estado terceiro, mas a sociedade mãe e a sociedade afiliada estejam sediadas em Estados-membros, a Diretiva tem a sua aplicabilidade, evitando assim a tributação dos dividendos nos Estados-membros das sedes das referidas sociedades. A doutrina, na sua maioria, defende que o disposto no n.º 1 do artigo 1.º e nos artigos 4.º e 5.º somente exige que as sociedades-mãe e sociedades afiliadas se situem nos Estados-membros, não sendo necessária essa exigência para os estabelecimentos estáveis. A própria Comissão num parecer emitido defende esta interpretação.¹⁰⁷¹⁰⁸

A Diretiva de 2003 reduz a participação mínima da sociedade beneficiária de 25 % para 20 % no ano de 2005, 15 % no ano 2007 e 10 % no ano 2009, conforme o disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 3.º.

A Diretiva devia ser transposta nos países membros até ao dia 01 de Janeiro de 2005, devendo os Estados-membros recentes, como por exemplo a Áustria, adotar a transformação, aquando da sua entrada na União Europeia.¹⁰⁹

4. Diretivas n.º 2004/66/UE de 01 de Maio de 2004 e n.º 2006/98/UE de 20 de Novembro de 2006

A diretiva n.º 2004/66/EU, de 01 de Maio de 2004, foi elaborada devido à entrada na União Europeia da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República

¹⁰⁷ Anotação para a Presidência da Comissão para a representação permanente, n.º 14237/03 de 31/10/2003, <http://publications.europa.eu/official>, pág. 2.

¹⁰⁸ A legislação alemã normativou a questão, não se opondo à isenção quando o estabelecimento estável se situa num Estado terceiro, de acordo com o disposto no § 43 b parágrafo 1.º frase 1.ª em conotação com parágrafo 2.º da EStG.

¹⁰⁹ Cfr. Georg Kofler/Herbert Kofler «Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie».

da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca.

Nesta diretiva foram adicionadas as denominações das sociedades dos países que aderiram à União Europeia, fazendo-as assim constar do Anexo da Diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada.

A diretiva n.º 2006/98/EU, de 20 de Novembro de 2006, foi emitida com o objetivo de alterar a diretiva n.º 2003/123/UE, de 22 de Dezembro de 2003, principalmente devido à entrada da Roménia e da Bulgária na União Europeia. Basicamente foram aditadas os conceitos de sociedade existentes na Roménia e na Bulgária, substituindo o anexo à diretiva, que diz respeito à denominação das sociedades, que são abrangidas pela diretiva.

Ambas as diretivas impõem aos Estados-membros existentes da UE a sua transposição, até à data de entrada na UE dos países que aderiram nas respetivas datas.

5. Diretiva n.º 2011/96/UE de 30 de Novembro de 2011

A nova alteração da Diretiva no ano de 2011 tinha como objetivo a clareza do normativo da própria Diretiva.

Principalmente visou-se alterar o conteúdo do disposto no segundo parágrafo do n.º 3 do artigo 4.º, na consequência do Acórdão do Tribunal de Justiça de 06 de Maio de 2008.¹¹⁰

Além disso, opera-se novamente a alteração do anexo, ampliando a aplicação da Diretiva a outras formas de sociedades.

À luz do acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Maio de 2008 proferido no âmbito do processo C-133/06 (5), considera-se necessário reformular artigo 4.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Diretiva n.º

¹¹⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito proc. n.º C-133/06 (Parlamento Europeu versus Conselho da União Europeia) de 6 de Maio de 2008 in <http://curia.europa.eu>

90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990¹¹¹, com o objetivo de deixar claro, que as despesas de gestão deveriam ser fixadas de uma forma não fixa, não podendo no entanto ser superior a 5 % dos dividendos recebidos pela sociedade-mãe.¹¹²

IV. Balizas legais, no âmbito do direito internacional, para a aplicação da tributação de dividendos da sociedade-mãe

1. Direito Internacional

Convém, antes de mais, definir o conceito do Direito Internacional.

No que diz respeito à denominação do direito internacional, o mesmo é explicado por duas doutrinas, ou seja, a monista e a dualista.

A doutrina dualista, defendida por Carl Heinrich Triepel e Dionizio Anzilotti, afirma, que existem dois ordenamentos jurídicos totalmente distintos, um ordenamento internacional e outro interno. Para essa doutrina, as normas de Direito Internacional têm eficácia somente no âmbito internacional, ao passo que as normas de Direito interno só têm eficácia na ordem jurídica interna. Os dois ordenamentos só se comunicam quando há a internacionalização da norma internacional.

Cabe ao Direito internacional regular as relações entre os Estados e/ou organizações internacionais, já para o Direito interno cabe a regulação da conduta do Estado com os seus nacionais.

A doutrina monista surgiu em 1926, por indicação de Hans Kelsen, defende, que tanto as normas internas como as internacionais constituem um único ordenamento jurídico. Os costumes internacionais têm vigência imediata nos ordenamentos jurídicos internos, assim como, os tratados após a ratificação pelo poder executivo. Na questão da prevalência das

¹¹¹ Redação do segundo parágrafo do n.º 3 do artigo 4.º da Diretiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990: «O Conselho adotará em tempo útil as disposições aplicáveis a partir da data referida no primeiro parágrafo».

¹¹² Redação do segundo parágrafo do n.º 3 do artigo 4.º da Diretiva n.º 2011/96/UE de 30 de Novembro de 2011: «Se, nesse caso, as despesas de gestão relativas à participação forem fixadas de modo forfetário, o montante forfetário não pode exceder 5 % dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada».

ordens jurídicas, intervém a teoria monista internacionalista, dizendo que um ato internacional sempre prevalecerá sobre uma norma interna que com ela seja contraditória. A ordem jurídica interna deve sempre ceder, no caso de conflito, a favor da ordem internacional, que impõe e regula os limites da competência doméstica estatal. Por outro lado, a teoria monista nacionalista defende, que no caso de conflito, deverá prevalecer a norma do direito interno, respeitando assim a soberania do Estado.

A doutrina tece muitas críticas à teoria dualista, alegando que ela não permite uma relação entre as ordens jurídicas. Mas é defendido também, que enquanto o Direito Internacional Tributário se insere como ramo do Direito Internacional destinado a regular as relações jurídicas tributárias entre os Estados, o Direito Tributário Internacional forma-se pelas normas do direito interno que regulam a relação tributária e, cujos elementos pessoais, reais ou formais se encontram inseridos dentro do ordenamento jurídico de outros países.

Para ajudar a escolha da denominação mais adequada, expõem-se, que considerando a primazia das normas internacionais sobre as normas internas, no caso de conflito, o mais recomendável seria a utilização da denominação Direito Internacional Tributário. Mas caso, se entenda que a tributação é uma atividade interna do Estado e que somente se socorrerá às convenções internacionais caso haja um problema de ordem internacional e as leis internas não possam resolvê-lo, preferível é que a denominação de Direito Tributário Internacional.

O Direito Internacional Tributário tem por objeto situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contacto, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.¹¹³

O conjunto das normas materiais de Direito interno e de Direito internacional, são destinadas a delimitar a competência tributária

¹¹³ Alberto Xavier «Direito tributário internacional», pág. 4.

internacional dos Estados. O estudo do Direito Tributário Internacional concentra-se naquelas situações cotidianas que mantêm contacto com mais de uma ordem jurídica capaz de tributá-lo. As situações realizadas no âmbito de um único Estado não dizem respeito a essa disciplina.

As fontes do Direito Internacional são, basicamente, as convenções internacionais, o direito consuetudinário, a jurisprudência internacional e as normas de direito comunitário.

a. As fontes internas

As fontes internas dos Estados são reconhecidas pela doutrina como as fontes mais importantes do Direito Tributário. Essa importância decorre do princípio da legalidade tributária, segundo o qual nenhum tributo é instituído pela lei.

b. Convenções internacionais

O conceito de convenções internacionais é referido na Convenção de Viena de 1969, outorgado a 23 de Maio de 1969, onde se menciona, que *«Um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua denominação particular.»*¹¹⁴

Os tratados celebrados de acordo com a Convenção são unicamente celebrados entre Estados, excluindo assim os atos celebrados entre Estados e outro sujeitos de Direito Internacional.

Os tratados regulados pela Convenção de Viena de 1969 devem ser escritos. Isso não impede a existência de tratados não escritos. No entanto, caso esses existam, a eles deixam-se de aplicar as normas da Convenção de Viena de 1969.

¹¹⁴ Artigo 2a da Convenção de Viena sobre o Direito de Tratados de 1969.

Os tratados são acordos formais e, portanto, é imprescindível a forma escrita. Expõe-se que essa forma escrita é justamente a diferença entre tratado e costume, conforme o disposto no artigo 38.º do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Outra consequência do conceito exposto pela Convenção é que os tratados podem apresentar-se num único documento ou em vários, desde que versem sobre um mesmo assunto e contenham as mesmas partes signatárias.

A alínea 1) do artigo 31.º da Convenção de Viana prevê, que um tratado deve ser interpretado de boa-fé, de acordo com o sentido comum dado aos termos do tratado no seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade. De acordo com este preceito, foram incorporados quatro princípios de Direito Internacional, sendo o primeiro, a verificação da intenção das partes outorgantes, o segundo deve ser interpretado no seguimento do seu objeto e finalidade, o terceiro deve ser interpretado segundo a boa-fé e finalmente o quarto, deve se ter em consideração o contexto do tratado.¹¹⁵

Por fim, o conceito menciona que para ser regulado pela Convenção pouco importa a denominação designado tratado.

c. Costume internacional

Apesar de, na atualidade, em particular num movimento acelerado nesta segunda metade do século XX, se ter verificado um excecional crescimento, em volume, dos tratados internacionais e de outras normas escritas de Direito Internacional, aliado a uma tendência de codificação de normas internacionais na origem do costume, o costume internacional (*jus non scriptum*) ainda mantém a sua importância como fonte do Direito Internacional Público.

¹¹⁵ Ac. do Bundesverwaltungsgericht da Suíça proferido no âmbito do proc. n.º A-6938/2010 a 14 de Julho de 2011 *in* <http://www.bvger.ch>.

d. Jurisprudência Internacional

A jurisprudência internacional, que resolve os casos com a aplicação do Direito Internacional, apesar de a mesma ser diminuta, uma vez que os Estados se recusam a submeterem os seus litígios de ordem tributária à jurisdição internacional, pela vedação de indivíduos participarem perante o Tribunal internacional de Justiça e pela inexistência de um Tribunal internacional a fim de solucionar os conflitos de natureza tributária entre os Estados.

2. Normas da União Europeia

Por fim, enquadram-se como fonte do Direito Internacional as normas comunitárias. Essas fontes advêm das organizações internacionais regionais, como é o caso da União Europeia.

Diferentemente da fonte da Jurisprudência Internacional, as normas comunitárias possuem expressiva relevância para o Direito Tributário Internacional, por tratarem da harmonização, por vezes da própria unificação, da legislação tributária dos Estados que compõem as comunidades de Estados, evitando o surgimento, entre eles, de problemas tributários internacionais e, caso surjam, facilitando a sua solução.

Entende o Tratado da UE, que será uma restrição da liberdade de circulação de capitais na aceção do artigo 63.º do Tratado, que só pode ser admitida, atendendo ao seu artigo 65.º, se a diferença de tratamento disser respeito a situações não objetivamente comparáveis ou se a restrição se justificar por razão imperiosa de interesse geral. Para efeitos de apreciar a comparabilidade das situações, a questão de saber se a situação dos detentores de participações deve ser tida em conta é essencial.¹¹⁶

¹¹⁶ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-388/11 (Santander Asset) de 10 de Maio de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>.

As medidas proibidas referidas no disposto no n.º 1 do artigo 63.º do Tratado, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são de molde a dissuadir os não residentes de investirem num Estado-membro ou a dissuadir os residentes desse Estado-membro de investirem noutros Estados.¹¹⁷

O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os estados-membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal, que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.

Esta disposição, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objetivo de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes, em função do lugar onde residem ou do Estado-membro onde invistam os seus capitais, é automaticamente compatível com o Tratado.¹¹⁸

Com efeito, a própria derrogação prevista na referida disposição é limitada pelo disposto no artigo 65.º do Tratado, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 desse artigo **«não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º»**

As diferenças de tratamento autorizadas pela al. a) do n.º 1 do artigo 65.º do Tratado devem ser distinguidas das discriminações proibidas pelo n.º 3 desse mesmo artigo. Resulta da jurisprudência que, para que uma regulamentação fiscal nacional, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativo à livre circulação de capitais, sendo necessário que a diferença de tratamento diga respeito a

¹¹⁷ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-388/11 (Santander Asset) de 10 de Maio de 2012 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹¹⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-11/07 (Eckelkamp) de 11 de Setembro de 2008 *in* <http://curia.europa.eu>.

situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral.¹¹⁹

Compete a cada Estado-membro organizar, com observância do direito na União, o seu sistema de tributação dos lucros distribuídos. A partir do momento em que uma regulamentação fiscal nacional estabelece um critério de distinção para a tributação dos lucros distribuídos, a apreciação da comparabilidade das situações deve ser efetuada tendo em conta o referido critério.¹²⁰

A necessidade de salvaguarda da repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estado-membros pode ser aceite, quando o regime em causa tem por objetivo evitar comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-membro exercer a sua competência fiscal em relação às atividades exercidas no seu território.¹²¹

Quando um Estado-membro opta por não tributar as sociedades residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estado-membros para justificar a tributação das sociedades não residentes beneficiários de tais rendimentos.¹²²

O disposto no artigo 5.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, só impõe aos Estados-membros que isentem de retenção na fonte os dividendos distribuídos por uma filial à sua sociedade-mãe no que diz respeito às distribuições de dividendos abrangidas pelo âmbito de aplicação da mesma.¹²³

¹¹⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-35/98 de 06 de Junho de 2000 (Verkooijen) *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-170/05 (Denkavit) de 14 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²¹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-231/05 (Oy AA) de 18 de Julho de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²² Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-379/05 (Amurta) de 08 de Novembro de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²³ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º 303/07 (Aberdeen Property Fininvest) de 18 de Junho de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>.

O tratamento fiscal dos dividendos é suscetível de ser abrangido pelo artigo 49.º do Tratado, relativo à liberdade de estabelecimento, e pelo artigo 63.º do Tratado, relativo à livre circulação de capitais.¹²⁴

Foi declarado, que uma legislação nacional apenas é aplicável às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar se as respetivas atividades estão abrangidas pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento.¹²⁵

As disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única intenção de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais.¹²⁶

A partir de um momento em que um Estado-membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os acionistas residentes, mas também os acionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos acionistas não residentes assemelha-se à dos acionistas residentes.¹²⁷

É o mero exercício, por esse Estado, da sua competência fiscal que, independentemente de qualquer tributação noutro Estado-membro, cria o risco de tributação em cadeia ou da dupla tributação económica. Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais proibidos, em princípio, pelo artigo 63.º do Tratado, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve certificar-se que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as

¹²⁴ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) de 12 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²⁵ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º 303/07 (Aberdeen Property Fininvest) de 18 de Junho de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²⁶ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. 436/08 e C-437/08 (Haribo Lakritzten Hans Riegel e Österreichische Salinen) a 10 de Fevereiro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹²⁷ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-170/05 (Denkavit) a 14 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

sociedades acionistas não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades acionistas residentes.¹²⁸

O Tribunal de Justiça já declarou, relativamente ao método de imputação para a prevenção da dupla tributação, que a aplicação desse método deve permitir que o imposto sobre os dividendos cobrado no Estado de residência da sociedade que procede à distribuição desses dividendos seja totalmente imputado ao imposto devido no Estado de residência da sociedade beneficiária, de modo a que, se sobre os dividendos recebidos por essa sociedade incidir, no final, uma tributação superior à que incide sobre os dividendos pagos a sociedades residentes no primeiro Estado-membro, essa carga fiscal superior já não seja imputável ao Estado de residência da sociedade distribuidora, mas ao Estado de residência da sociedade beneficiária, que exerceu o seu poder tributário.¹²⁹

A diferença de tratamento decorrente da retenção na fonte no Estado de residência da sociedade que procede à distribuição dos dividendos só pode ser neutralizada através deste método de imputação, se os dividendos provenientes do Estado-membro de residência da sociedade que procede à distribuição forem suficientemente tributados no outro Estado-membro. Se esses dividendos não forem tributados ou não o forem num montante suficiente, não é possível imputar o montante de imposto cobrado no Estado-membro de residência da sociedade que procede à distribuição ou uma fração dele.¹³⁰

a. Restrição

A derrogação prevista na referida disposição é ela própria limitada pelo disposto no n.º 3 do artigo 65.º do Tratado, que prevê que as disposições nacionais referidas no n.º 1 desse artigo «...**não devem**

¹²⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-379/05 (Amurta) a 08 de Novembro de 2007 in <http://curia.europa.eu>.

¹²⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-487/08 (Comissão/Espanha) de 03 de Junho de 2010 in <http://curia.europa.eu>.

¹³⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-284/09 (Comissão/Espanha) de 20 de Outubro de 2011 in <http://curia.europa.eu>.

constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º».

Os tratamentos desiguais permitidos pela al. a) do n.º 1 do artigo 65.º do Tratado devem, por isso, ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral.¹³¹

A partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os acionistas residentes, mas também os acionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos acionistas não residentes assemelha-se à dos acionistas residentes.¹³²

É o mero exercício, por esse mesmo Estado, da sua competência fiscal, que independentemente de qualquer tributação noutro Estado-Membro, cria o risco de tributação em cadeia ou da dupla tributação económica. Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º do Tratado, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve certificar-se que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades acionistas não residentes sejam submetidas a

¹³¹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-379/05 (Amurta) de 08 de Novembro de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹³² Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-170/05 (Denkavit) de 14 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades acionistas residentes.¹³³

Os artigos 63.º e 65.º do Tratado devem ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime fiscal resultante de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre dois Estados-membro, que prevê uma retenção na fonte de 15 % sobre dividendos distribuídos por uma sociedade com sede num Estado-membro a uma sociedade beneficiária com sede noutra Estado-membro, quando a regulamentação nacional do primeiro Estado-membro isenta desta retenção os dividendos pagos a uma sociedade beneficiária residente. Esta situação não ocorrerá, se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido no segundo Estado-membro até ao montante da diferença de tratamento.¹³⁴

Mesmo uma restrição de pequeno impacto ou de menor importância a uma liberdade fundamental é proibida pelo Tratado.¹³⁵

O Tribunal de Justiça declarou, que os atuais artigos 49.º e 63.º do Tratado, não se opunham à legislação de um Estado-membro que, por um lado, isentava do imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos por uma sociedade residente de outra sociedade residente e, por outro, sujeitava a esse imposto os dividendos recebidos por uma sociedade residente de uma sociedade não residente (e na qual a primeira detivesse pelo menos 10 % dos direitos de voto), concedendo, neste último caso, um crédito de imposto correspondente ao imposto efetivamente pago pela sociedade que procedia à distribuição no seu Estado-membro de residência.¹³⁶

b. Fiscalidade direta

¹³³ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) de 12 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹³⁴ Despacho do TJUE proferido no âmbito do proc. C-199/10 (Secilpar) de 22 de Novembro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹³⁵ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-233/09 (Dijkman e Dijkman-Lavaleije) de 01 de Julho de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹³⁶ Conclusões do advogado-geral Nilo Jääskinen apresentadas a 19 de Julho de 2012 no âmbito do proc. n.º C-35/11 (Test Claimants in the FII Group Litigation) *in* <http://curia.europa.eu>.

Embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito da União.¹³⁷

c. Fiscalidade interna

Nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 58.º e do artigo 63.º ambos do Tratado, não prejudica o direito dos Estados-membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal, que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência.¹³⁸

d. Discriminação

No que diz respeito à aplicabilidade do artigo 18.º do Tratado, que estabelece um princípio geral de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, cumpre salientar que esta disposição só deve ser aplicada de modo autónomo a situações regidas pelo direito na União em relação às quais o Tratado da UE não prevê regras específicas de não discriminação.¹³⁹

Os artigos 49.º e 63.º do Tratado preveem essas regras de não discriminação nos domínios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais.¹⁴⁰

e. Liberdade de estabelecimento

No que respeita à aplicação do artigo 49.º do Tratado, é de recordar que, segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, se incluem no âmbito de aplicação material das disposições relativas à liberdade de estabelecimento as disposições nacionais que se aplicam à detenção, por um nacional do Estado-membro em causa, de uma

¹³⁷ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C- 446/03 (Marks & Spencer) de 13 de Dezembro de 2005 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹³⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-379/05 (Amurta) de 08 de Novembro de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹³⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-397-98 e n.º C-410/08 (Metallgesellschaft) de 08 de Março de 2001 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁴⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-311/08 (SGI) de 21 de Janeiro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>.

participação no capital nas decisões dessa sociedade e lhe permita determinar as atividades.¹⁴¹

A adoção da solução da Comissão não está enquadrada com a solução apresentada pelo TJUE no âmbito do acórdão FII.¹⁴² Além disso, significa que só haveria uma alternativa compatível com o direito da União, nomeadamente, de aplicar o método de imputação para atenuar a dupla tributação económica dos dividendos de origem estrangeira num sistema fiscal que isenta os dividendos de origem nacional. Tal constituiria uma harmonização judicial das disposições fiscais a uma questão que é da competência nacional, apesar de, como foi admitido pela Comissão, o método não garantir a igualdade material de tratamento em todos os casos, mas ser proposto por causa da sua exequibilidade. A ponderação do grau de igualdade desejado e da exequibilidade administrativa é, por natureza, uma tarefa legislativa e não judicial. Pois é de referir, que a solução da Comissão não foi incluída na Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990.

Observa a Comissão, que a ideia de aplicar o método de imputação aos dividendos de origem estrangeira, ao mesmo tempo que se isenta os dividendos de origem nacional, pode ser particularmente útil por ter em conta as diferenças entre níveis de tributação no Estado de origem e no Estado de residência. Será legítimo que um Estado-membro procure assegurar que os rendimentos, incluindo dividendos, obtidos pelas suas sociedades residentes sejam tributados à taxa prevista na sua própria legislação.

No entanto se isso fosse aceite, seria incoerente exigir, em primeiro lugar, que o Estado-membro beneficiário não tributasse os dividendos de origem estrangeira relativamente à diferença entre a taxa de tributação efetiva e a taxa de tributação legal no Estado de origem, permitindo

¹⁴¹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-196/04 (Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas) a 12 de Setembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁴² Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) a 12 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

simultaneamente, em segundo lugar, que o Estado de residência tributasse a diferença entre a taxa legal (inferior) no Estado de origem e a taxa legal do Estado de residência. Não parece lógico que só o efeito dos benefícios e isenções aplicáveis no Estado de origem (que cria a diferença entre a taxa efetiva e a taxa legal nesse Estado) deva ser transferido para a tributação do Estado de residência da sociedade-mãe, mas não o efeito de taxas legais estrangeiras inferiores numa situação em que o Estado de residência isenta os dividendos de origem nacional.

Existe a opinião de se comparar a taxa legal e a taxa efetiva, para apurar se existe uma diferença entre o nível de tributação dos dividendos de origem estrangeira e a tributação dos lucros subjacentes aos dividendos nacionais.

f. Taxa Legal ou nominal

A taxa legal ou nominal refere-se à percentagem de imposto que um determinado montante de rendimento tributável deve suportar de acordo com as regras jurídicas aplicáveis.

g. Taxa efetiva

A taxa efetiva de imposto é caracterizada como a responsabilidade fiscal real dos sujeitos passivos (ou uma estimativa razoável desta) expressa como a percentagem de uma base de rendimento antes dos impostos, e não como uma percentagem do rendimento tributável, ou seja, taxas de tributação que tomam em consideração não só a taxa de tributação legal, mas também outros aspetos do regime fiscal que determinam o montante de imposto pago. A taxa efetiva de imposto indica a carga fiscal económica real por oposição à relação entre a responsabilidade fiscal e os lucros, conforme artificialmente ajustada para efeitos fiscais.¹⁴³

¹⁴³ Cfr. V. Larking, B. IBFD International Tax Glossary, 5.ed. Amestardão, IBFD, 2005, pag. 146.

É altamente improvável que, num caso concreto, o montante dos lucros contabilísticos coincida com o montante dos lucros para efeitos fiscais. Quando existe uma diferença entre lucros contabilísticos e lucros para efeitos fiscais, o que acontece quase sempre, é que a taxa de tributação efetiva é diferente da taxa de tributação legal. A taxa de tributação efetiva é diferente para cada sociedade e para cada exercício, dependendo dos benefícios e isenções que afetam a determinação da matéria coletável. Por essa razão, o advogado-geral L.A. Geelhoed concluiu, que as atuais redações dos artigos 49.º e 63.º do Tratado se opunham à utilização simultânea dos sistemas de isenção e de imputação.¹⁴⁴

A taxa de tributação efetiva calculada com base no imposto sobre as sociedades efetivamente pago sobre os lucros contabilísticos só excecionalmente está idêntica às taxas legais ou nominais aplicadas aos lucros tributáveis. Daí a razão, de não se poder aplicar os sistemas de isenção e de imputação simultaneamente.

O Tribunal de Justiça considerou, que a aplicação do método de imputação aos dividendos provenientes de sociedades não residentes permite garantir que os dividendos de origem estrangeira e os de origem nacional suportem a mesma carga fiscal, nomeadamente quando o Estado de origem dos dividendos aplique, no quadro do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, uma taxa de imposto mais reduzida que a taxa aplicável no Estado-membro onde a sociedade beneficiária dos dividendos se encontra estabelecida. Nesse caso, isentar os dividendos provenientes de sociedades não residentes favoreceria os contribuintes que tivessem investido em participações estrangeiras relativamente aos que tivessem investido em participações nacionais.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no Proc. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) de 23 de Fevereiro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁴⁵ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º 436/08 e n.º C-437/08 (Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen) a 10 de Fevereiro de 2011 *in* <http://curia.europa.eu>.

O Estado-membro do beneficiário não tem de transferir os benefícios fiscais concedidos na legislação fiscal do Estado de origem para os beneficiários dos dividendos, mas pode legitimamente eliminar o efeito destes benefícios na sua tributação nacional. Embora o Estado-membro que pretenda eliminar a dupla tributação económica a nível nacional deva tomar em consideração os impostos pagos no estrangeiro, esse Estado-membro não está obrigado a reconhecer benefícios fiscais de Estados de origem estrangeiros.

Quando a legislação nacional se destina a ser aplicada exclusivamente às participações sociais que permitem ao respetivo titular exercer uma influência decisiva sobre as decisões da sociedade e determinar as suas atividades, está abrangida pelas disposições sobre liberdade de estabelecimento.¹⁴⁶ Quando as disposições nacionais se aplicam às participações exclusivamente adquiridas com a intenção de realizar um investimento financeiro sem nenhuma intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa, ou seja, como investimentos em carteiras de títulos, devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais.¹⁴⁷

No primeiro acórdão FII, o Tribunal de Justiça analisou a situação de uma sociedade residente no Reino Unido que recebia dividendos de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro com base numa participação que não conferia à sociedade beneficiária uma influência decisiva sobre as decisões da sociedade distribuidora, nem lhe permitia determinar as atividades desta sociedade. O Tribunal concluiu que as medidas nacionais, como as que estavam em causa no processo principal eram contrárias à atual redação do artigo 63.º do Tratado.¹⁴⁸

h. Relação com países terceiros

¹⁴⁶ Ac do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-251/98 (Baars) a 13 de Abril de 2000 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁴⁷ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-182/08 (Glaxo Wellcome) a 09 de Julho de 2009 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁴⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) a 13 de Março de 2007 *in* <http://curia.europa.eu>.

Aquando de participações em sociedades residentes em países terceiros e se estas distribuem dividendos, coloca-se a questão de saber o tratamento fiscal a dar a estes rendimentos, dependendo da participação social do respetivo titular no exercício de influência decisiva.

Pode-se defender, que quando a influência exercida numa sociedade estabelecida num país terceiro é efetiva, a apreciação deve ser feita no quadro da liberdade de estabelecimento. A aplicação de livre circulação de capitais seria, excluída. Como não existe liberdade de estabelecimento nas relações com países terceiros, conforme o disposto no artigo 49.º do TFUE, a situação não estaria abrangida pelo Tratado.

Importa reter, que os critérios de aplicação da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais foram criados e aplicados pelo Tribunal de Justiça em situações internas da União. Segundo a jurisprudência, quando os direitos de voto ultrapassam o limiar de 10 % nas situações internas da União, o centro de gravidade desloca-se das disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais para as disposições à liberdade de estabelecimento.

Tais considerações, como se disse, referem-se a situações internas da União. Logo, será de defender, que a divisão entre liberdade de estabelecimento e livre circulação só é relevante nas situações internas da União, porque não é necessária, nem está legalmente prevista.

Neste sentido, os critérios e disposições referentes à livre circulação de capitais seriam aplicáveis nas relações com países terceiros, não só relativamente a investimentos em carteiras de títulos, como também às situações em que existe uma influência decisiva sobre a sociedade do país de terceiro que distribui dividendos. Pois, não existe nenhum disposto alternativo no Tratado suscetível de se aplicar, substituindo o disposto no artigo 63.º do Tratado nas relações com países terceiros, quando as participações sociais ultrapassem os 10 %. Por outro lado, o Tratado não tem qualquer referência para a não

aplicabilidade do princípio da livre circulação de capitais nas relações com países terceiros.

Dever-se-á defender, que em relação a países terceiros, uma norma jurídica ao abrigo da qual um Estado-membro concede uma dedução para evitar a dupla tributação económica de dividendos relativamente a todas as participações, independentemente do seu valor, está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 63.º do Tratado. O preceituado no artigo 63.º é aplicável, por força do disposto no n.º 1 do artigo 64.º do mesmo conjunto de normas.

Os investimentos em países terceiros realizam-se num contexto jurídico diferente dos investimentos internos na União, especialmente no que diz respeito à colaboração administrativa com as autoridades fiscais. Decorre da jurisprudência assente que a redução das receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa que justifique uma restrição, e este princípio é igualmente aplicável às receitas provenientes de Estados terceiros, mesmo na falta de reciprocidade entre os Estados terceiros de origem e o Estado-membro de residência.¹⁴⁹

Esta forma de interpretação não pode ignorar o facto quanto à aplicabilidade de que o disposto no artigo 63.º do Tratado pode tornar a posição dos Estados-membros mais vulnerável em termos de concorrência fiscal prejudicial dos países terceiros. Tal verifica-se sobretudo se, se concluir que o Estado-membro de residência devia isentar os dividendos de origem estrangeira, porque a aplicação do sistema de imputação a dividendos de origem estrangeira conduz a um nível efetivo de tributação superior relativamente à aplicação do sistema de isenção aos dividendos de origem nacional. Esta situação ocorre, porque a isenção dos dividendos recebidos de outros países, que não da União Europeia, cuja legislação prevê uma taxa de imposto inferior significaria que as sociedades residentes só seriam tributadas a essa taxa

¹⁴⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-72-09 (Établissement Rimbaud) de 28 de Outubro de 2010 *in* <http://curia.europa.eu>.

inferior sobre o respetivo rendimento, daí resultando um tratamento mais favorável do investimento estrangeiro. Por conseguinte, qualquer interpretação adotada pelo Tribunal de Justiça não deve, afinal, resultar numa extensão unilateral da liberdade de estabelecimento a países terceiros «por vias travessas», porque este não foi claramente o objetivo do Tratado.

Resumidamente deve-se entender, que em relação aos países terceiros, uma norma jurídica ao abrigo da qual um Estado-membro concede uma dedução para evitar a dupla tributação económica de dividendos relativamente a todas as participações, independentemente do seu valor, está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 63.º do Tratado.

i. Princípio vinculativo das Diretivas

De acordo com o preceituado no parágrafo 3.º do artigo 288.º do Tratado as diretivas têm efeito vinculativo para com os Estados-membros, mas só quanto ao fim, deixando à escolha de cada um dos Estados-membros os meios e a forma de o atingir. A própria diretiva faculta ao particular o direito direto, portanto um efeito vertical, podendo este exigir ao Estado-membro, que não tenham implementado o fim da Diretiva em causa, o cumprimento do normativo referido na Diretiva.¹⁵⁰

Sucessivamente foi-se entendendo, que o normativo estipulado numa Diretiva do direito da União Europeia sobrepõe-se ao direito constitucional de cada Estado-membro.¹⁵¹ A prioridade do direito da União tanto vale para normas internas já existentes, como para aquelas que ainda venham a entrar em vigor.¹⁵² Independentemente do órgão do Estado-membro, qualquer um tem a obrigação de aplicar o direito da União Europeia, mesmo que este possa estar em conflito com a norma

¹⁵⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-41/74 (Van Duyn) a 04 de Dezembro de 1974, C-148/80 (Maiserles alsaciennes) a 05 de Abril de 1979 e C-8/81 (Ursula Becker contra Finanzamt Münster-Innenstadt) a 19 Janeiro de 1982 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵¹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-11/70 (Internationale Handelsgesellschaft) 17 de Dezembro de 1970 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵² Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º 243/78 (Simmenthal) de 09 de Março de 1978 *in* <http://curia.europa.eu>

interna.¹⁵³ As decisões desses mesmos órgãos estão sujeitos à aplicação desse mesmo direito nas decisões administrativas.¹⁵⁴

j. Autorização limitada do procedimento de reembolso na relação do direito europeu

O direito de obter o reembolso das importâncias cobradas por um Estado-membro em violação das disposições de direito da UE é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias, tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado-membro está obrigado a reembolsar o imposto cobrado em violação do direito da UE.¹⁵⁵

Essa obrigação é uma obrigação de resultado. A sua execução constitui uma questão de direito processual nacional sujeita aos princípios da equivalência e da efetividade. Na ordem jurídica interna tem de haver uma via de recurso que permita ao sujeito passivo obrigar o Estado-membro a cumprir esta obrigação, ou seja, o reembolso do imposto indevidamente cobrado.¹⁵⁶

Quando um Estado-membro cobra impostos em violação do direito comunitário, os particulares têm direito ao reembolso não só do imposto indevidamente cobrado, mas também dos montantes pagos a esse Estado ou por ele retidos diretamente relacionados com esses mesmos impostos, incluindo a perda de liquidez, que resulta do pagamento prematuro do imposto. Justificando-se tal obrigação do caráter prematuro da sua exigibilidade, a atribuição de juros representa o reembolso daquilo que foi indevidamente pago e surge como indispensável ao restabelecimento da igualdade de tratamento garantida.¹⁵⁷

¹⁵³ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-103/81 (Fratelli Costanzo) de 22 de Junho de 1989 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵⁴ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-158/80 (Rewe) de 7 de Julho de 1981 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵⁵ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-397-98 e C-410/08 (Metallgesellschaft) de 08 de Março de 2001 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵⁶ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-213/89 (Factortame) de 19 de Junho de 1990 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵⁷ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-397-98 e C-410/08 (Metallgesellschaft) de 08 de Março de 2001 *in* <http://curia.europa.eu>.

A tributação ilegal também constitui um ato, cujas consequências causais podem criar um direito de compensação dos prejuízos ao abrigo da jurisprudência¹⁵⁸, a avaliar de acordo com as condições enunciadas pelo TJUE no acórdão *Brasserie du Pêcheur*¹⁵⁹. A obrigação de reembolsar o imposto ilegal e os juros não está sujeita a estas condições. Contudo, a natureza jurídica dessa obrigação é definida na ordem jurídica interna e não no direito da União. No caso das sociedades-mãe que tenham sido obrigadas a pagar o imposto sobre as sociedades, em violação das liberdades fundamentais garantidas no Tratado, estas têm direito ao reembolso do imposto e /ou da perda de liquidez sofrida devido ao pagamento prematura do imposto. O Estado-membro tem o dever de assegurar a realização deste resultado na ordem jurídica nacional, aplicando os princípios da equivalência e da efetividade. A sociedade que paga o imposto sobre as sociedades tem direito a reclamar o reembolso do imposto indevidamente cobrado, sem ter de provar que estão preenchidas as condições de responsabilidade civil do Estado-membro por violação do direito da UE.

Uma das formas de eliminação do problema da dupla tributação internacional, relativamente a tipos específicos de rendimento, consiste em isentar de retenção na fonte, em determinadas circunstâncias, o pagamento à entidade estrangeira dos rendimentos em apreço.

A referida isenção encontra-se já consagrada relativamente aos lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe de Estado-membro diferente, desde que as sociedades e a participação detida preencham os requisitos previstos na Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990. A concessão da isenção evita a necessidade de recorrer ao procedimento de reembolso.

3. Princípio da proporcionalidade

¹⁵⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-6/90 e C-9/90 (*Francovich*) de 19 de Novembro de 1991 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁵⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-46/93 (*Brasserie du Pêcheur*) de 05 de Março de 1996 *in* <http://curia.europa.eu>.

A aplicação do conceito da proporcionalidade tem duas opiniões distintas. Defende-se uma posição mais exigente, impondo que a proporcionalidade deve abranger a totalidade do domínio público. Por outro lado, o princípio da proporcionalidade só deve ser exigido no âmbito do domínio do direito público, porque implica o interesse geral, que caso fosse aplicado no interesse privado poderia pôr este em causa.¹⁶⁰

A maioria dos ordenamentos jurídicos ocidentais tem implícito o princípio da proporcionalidade, apesar de não estar muitas das vezes normativado. Estes ordenamentos também optaram pela aplicação do princípio da proporcionalidade no domínio do direito público. Entende-se, que os sistemas jurídicos existentes não são só normativados, mas também fundamentados em princípios jurídicos.¹⁶¹

O conceito da proporcionalidade resolveu a questão da admissibilidade de uma relação entre meios e fins, impondo a verificação da medida como adequada, necessária e proporcional em sentido estrito para o fim pretendido.¹⁶²

O conceito do princípio da proporcionalidade é restritivo, dando um critério de aferição da legitimidade da ação pública, com o objetivo de alcançar o fim público que afeta a esfera jurídica privada.¹⁶³ O conceito jurídico-moderno de proporcionalidade, assumido pela nossa ordem jurídica e com a raiz no direito germânico, designa o conceito pela noção de proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*) e pela proibição do excesso (*Übermassverbot*).¹⁶⁴ A proporcionalidade, quando aplicada, impõe o reconhecimento dos direitos fundamentais.¹⁶⁵ Há quem entenda, que a aplicação do conceito de proporcionalidade se exige através do princípio

¹⁶⁰ Cfr. Rupperecht Von Kraus «Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit in seiner Bedeutung für die Notwendigkeit des Mittels im Verwaltungsrechts», Hamburgo, 1955, pág. 94.

¹⁶¹ Cfr. Ronald Dworkin «Taking Rights Seriously», Londres Dukworth, 1987.

¹⁶² Cfr. João Félix Pinto Nogueira «Direito Fiscal Europeu – O paradigma da Proporcionalidade», Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pág. 514.

¹⁶³ Cfr. João Félix Pinto Nogueira «Direito Fiscal Europeu – O paradigma da Proporcionalidade», pág. 62.

¹⁶⁴ Cfr. Winfried Kluth «Übermassverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit» in Juristische Arbeitsblätter, Caderno 7/1999, pág. 606-613, [607].

¹⁶⁵ Cfr. Winfried Kluth «Übermassverbot und Grundsatz der Verhältnismässigkeit» in Juristische Arbeitsblätter, Caderno 7/1999, pág. 608.

do Estado de direito (*Rechtsstaatprinzip*).¹⁶⁶ Este princípio, gerado pela jurisprudência tributária alemã por causa da falta de normativos constitucionais que justificassem a aplicação do conceito de proporcionalidade, vai de encontro à exigência de que qualquer princípio ou entendimento deve ser fundamentado.

Com a aplicação do conceito da proporcionalidade é posto em prática um instrumento de ponderação de princípios necessários à boa decisão da causa, por vezes de difícil interpretação.¹⁶⁷ Este conceito pretende ser preventivo, devendo ser aplicado ainda antes de a norma em causa ter força vinculativa.

Na presente data, o conceito é reconhecido como princípio geral do direito da União Europeia, sendo até o fundamento para os outros princípios.¹⁶⁸ Tal é confirmado pelo próprio TJUE, quando aplica os requisitos de adequação e na necessidade, parte integrante do conceito da proporcionalidade.¹⁶⁹ Com a entrada em vigor do Tratado de Maastricht, outorgado pelos Estados-membros a 07 de Fevereiro de 1992, o conceito fica positivado no seu artigo 3.º-B, onde se refere que **«nenhuma ação da comunidade excederá o necessário para alcançar os objetivos do presente Tratado»**.

4. Jurisprudência do TJUE referente à tributação de dividendos

A jurisprudência do Tribunal de Justiça edificou a UE numa nova Ordem Jurídica ao estabelecer um conjunto de princípios fundamentais que o distingue perante outros ordenamentos no plano internacional.

O TJUE determinou com os seus entendimentos que diversas disposições fiscais nacionais em matéria de impostos diretos violavam o princípio da não discriminação e as liberdades económicas fundamentais protegidas pelas disposições do Tratado CE/UE.

¹⁶⁶ Cfr. José Joaquim Gomes Canotilho «Direito Constitucional e Teoria da Constituição», Coimbra, Almedina, 1999, pág. 259.

¹⁶⁷ Robert Alexy «Theorie der Grundrechte», 3.ª ed. Frankfurt am Main, Surkamp Taschenbuch Wissenschaft, 1994, pág. 100.

¹⁶⁸ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-177/99 e n.º C-181/99 (Ampafrance/Sanofi) de 19 de Setembro de 2000 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁶⁹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-120/78 (Cassis de Dijon) de 20 de Fevereiro de 1979 *in* <http://curia.europa.eu>.

a. Caso Avoir Fiscal

O caso *Avoir Fiscal* decidido pelo TJUE determinou uma primeira decisão sobre a tributação direta e a decisão sobre a equiparação do critério da residência ao da nacionalidade para efeitos da aplicação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, previsto no artigo 18.º do Tratado.

O Tribunal Europeu decidiu aprovar o benefício de crédito fiscal (*avoir fiscal*) destinado à dupla tributação económica dos dividendos recebidos para evitar a dupla tributação, em condições de reciprocidade. A concessão do crédito fiscal não pode ser negada a estabelecimentos estáveis não residentes, no caso em que o crédito fiscal seja conferido a estabelecimentos estáveis nacionais. A violação deste entendimento, infringe o disposto no artigo 36.º do Tratado, na medida em que, ao estabelecer uma discriminação entre sociedades constituídas segundo o direito nacional e sociedades constituídas segundo o direito de outros Estados-membros, é restringido o direito de estabelecimento.¹⁷⁰

b. Caso Commerzbank

No âmbito do caso *Commerzbank* o TJUE decidiu, que a atribuição por parte da legislação de um Estado-membro, do direito à indemnização relativa a impostos indevidamente recebidos pela administração fiscal apenas a sociedades que sejam residentes para efeitos fiscais no Estado-membro em causa, negando-o às sociedades não residentes, era contrária aos artigos 43.º e 48.º do Tratado em vigor na altura, violando assim, o direito de estabelecimento. Este acórdão defende a posição dos estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes no Estado-membro em questão, contra normas fiscais que estabeleçam, a determinados níveis, um tratamento distinto de residentes e não

¹⁷⁰ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-270/83 (*Avoir Fiscal*) de 28 de Janeiro de 1986 in <http://curia.europa.eu>.

residentes. O Tribunal não admite, como justificativo da referida distinção, o argumento da manutenção da coerência do sistema fiscal.¹⁷¹

c. Caso Saint-Gobain

Neste processo o TJUE segue o seu entendimento já referido no caso *Avoir Fiscal*, indo ainda além da tese defendida no acórdão mencionado. O Tribunal defende, que a aplicação dos métodos de eliminação da dupla tributação previstos na legislação interna do Estado-membro de localização do estabelecimento ou nas convenções para evitar a dupla tributação por este celebrado, inclusivamente com países não comunitários, deve ser alargada aos estabelecimentos estáveis de sociedades comunitárias, com sede noutros Estados-membros.¹⁷²

Com esta decisão reafirma-se a preferência do direito comunitário sobre a legislação fiscal nacional dos Estados-membros e sobre as convenções bilaterais para evitar a dupla tributação. O Tribunal, por outro lado, não decidiu sobre a questão da obrigatoriedade de os estabelecimentos estáveis de sociedades comunitárias beneficiarem de todos os efeitos das Convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Estado-membro da sua sede, nomeadamente sobre a aplicação das taxas reduzidas de tributação previstas para dividendos.

d. Caso Metallgesellschaft Ltd e Hoechst

O Tribunal Europeu pretendeu juntar os dois processos sobre a mesma questão. O TJUE entende, que viola o direito comunitário, no âmbito do direito de estabelecimento, quando a legislação de um Estado-membro que conceda às sociedades residentes nesse Estado-membro a possibilidade de beneficiarem de um regime fiscal que lhes permita pagarem dividendos à sua sociedade-mãe sem terem de pagar a *advance corporation tax*, apenas quando a sua sociedade-mãe seja também residente no mesmo Estado-membro, negando essa possibilidade quando

¹⁷¹ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-330/91 (Commerzbank) de 13 de Julho de 1993 in <http://curia.europa.eu>.

¹⁷² Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-307/97 (Saint-Gobain) de 21 de Setembro de 1999 in <http://curia.europa.eu>.

a sociedade-mãe seja residente para efeitos fiscais noutro Estado-membro.¹⁷³

No caso de a sociedade afiliada ser obrigada a pagar o referido impostos, pela razão de ter efetuado a distribuição de dividendos à sociedade-mãe residente num Estado-membro diferente, deve poder obter o reembolso ou a reparação da perda financeira decorrente do pagamento do imposto em questão.

e. Caso Verkooijen

No âmbito deste processo foi abordada a liberdade de circulação de capitais, tendo o TJUE considerado que obsta a livre circulação de capitais uma disposição fiscal que sujeita a concessão de uma isenção tributária relativa a dividendos pagos a acionistas à condição de que tais dividendos fossem pagos por uma sociedade com sede no Estado-membro residente.¹⁷⁴

¹⁷³ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-397/98 e C-410/98 (Metallgesellschaft Ltd e Hoechst) de 8 de Março de 2001 *in* <http://curia.europa.eu>.

¹⁷⁴ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-35/98 (Verkooijen) de 6 de Junho de 2000 *in* <http://curia.europa.eu>.

C. Tributação de dividendos pela Lei austríaca

Na Áustria existe a *Körperschaftssteuer* e a *Gewerbsteuer*, impostos que incidem sobre o rendimento de capitais. A taxa da referida *Körperschaftssteuer* ainda na metade dos anos '80, situava-se nos 61 %. Tendo depois, devido à pressão económica internacional e para atrair investimento estrangeiro, baixado a taxa para 30 %, fazendo com que a tributação sobre o rendimento de capitais baixasse na sua globalidade em 40 %. De notar, que o imposto sobre os capitais divergiu do imposto sobre os rendimentos de trabalho, sendo inferior deste na ordem dos 50 %.

A Áustria admitiu a não tributação dos dividendos, quando as mesmas são distribuídas pela sociedade afiliada austríaca à sociedade-mãe de um Estado-membro, optando pelo sistema da isenção. O direito à isenção está regulado no disposto do § 94a da *Einkommenssteuergesetz* (EStG), sendo aí descritos os requisitos a serem preenchidos para ser obtida a isenção.

I. Tributação de dividendos na sua generalidade

A EStG, mais precisamente o referido no § 94 e § 94a, criada em 1988, foi alterada pelo § 124b Z 84 na redação do *Bundesgesetzblatt* (BGBl.) I Número 71/2003. Verifica-se aqui que a Áustria optou também pelo sistema de isenção de tributação.

O disposto no 2.º parágrafo do § 94 da EStG possibilita a isenção sobre o imposto de capital, se a sociedade-mãe é detentor de uma participação mínima de 10 %, indo de acordo com o estipulado com a Diretiva n.º 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003, na redação dada pela Diretiva n.º 2011/96/UE de 30 de Novembro de 2011. Devendo ser a sociedade afiliada uma sociedade de capitais ou uma cooperativa de

compras ou económica. A isenção terá lugar sobre os rendimentos de capitais, como sejam os dividendos.

A sociedade-mãe deve ter a forma de sociedade de acordo com o elencado no anexo da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, sendo certo que se admite, que estejam incluídas as referidas no anexo da Diretiva n.º 2003/123/CE de 22 de Dezembro de 2003. A participação da sociedade deve ser mantida durante o mínimo de um ano.

O disposto no n.º 1 do § 94a da EStG permite ao substituto, definido no § 95 parágrafo 2.º, que não entregue o valor do imposto sobre os dividendos entregues, caso o credor dos dividendos seja uma sociedade-mãe estrangeira que a sua forma tenha correspondência na Diretiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990 e que a participação seja pelo menos 10 % e que seja mantida durante um período mínimo de um ano.

Por outro lado, o parágrafo 2.º deste normativo abre uma exceção, podendo o período de um ano ser cumprido após a receção dos dividendos, mas devendo ser pago o tributo regulado, podendo o beneficiário depois requerer o respetivo reembolso mediante o processo de reembolso.

Curiosamente a Lei austríaca não exige a requisição do pedido de isenção à sociedade-mãe, nem exige que a sociedade afiliada tenha na sua posse qualquer documento oficial, que lhe autorize o não pagamento do imposto referente ao valor de Dividendos entregues à sociedade-mãe. Assim basta, que estejam preenchidos os requisitos formais atrás mencionados, para que o imposto não seja pago.

II. Procedimento de reembolso

No caso, da sociedade mãe não preencher estes pressupostos, a mesma poderá requerer o valor do imposto pelo processo de reembolso (*Steuerrückerstattungsverfahren*).

O processo de reembolso deve ser requerido no prazo de 6 meses, contados a partir da data que exista o direito ao reembolso. O pedido deve ser remetido pelo correio até ao dia 30 de Junho do ano seguinte. O prazo não é alargado.

A entrega tardia do pedido de reembolso, tem a sua consequente rejeição. Note-se aqui a opção pelo prazo de prescrição, argumentando-se pela segurança jurídica.

A sociedade pode determinar o seu período de reembolso. O período de reembolso deve abranger três meses seguidos de um ano, não podendo ultrapassar o ano do calendário, com a exceção dos últimos meses do ano, podendo o período de reembolso ser mais curto.

III. Estabelecimento estável

A legislação austríaca prevê a isenção de tributação de dividendos para a sociedade-mãe de acordo com o disposto no § 10 parágrafo 2 da *Körperschaftsteuergesetz* (KStG). Enquanto o estabelecimento for estável fica isento de acordo com o disposto no § 21 parágrafo 1 Z 2a conjugado com o § 10 parágrafo 1 da KStG.

Antes mesmo da entrada da Áustria na União Europeia, pela Lei da adaptação à UE, a Áustria foi inserindo na sua legislação normas equiparadas com as normas comunitárias. Já em 1994, foi criado o disposto no § 21 parágrafo 1 Z 2 a da KStG, que aplica o privilégio dos estabelecimentos estáveis com sede na Áustria, permitido a nível nacional por determinação do disposto no § 10 da KStG, que as sociedades com sede em Estados-membros da EU tenham o benefício da isenção.

Haverá isenção de tributação em sede retenção na fonte, a favor da sociedade-mãe, quando estas forem detentoras de estabelecimentos estáveis com sede na Áustria, por aplicação do disposto no § 10.º parágrafo 2 do KStG.

A detenção de estabelecimento estáveis austríacas de sociedades com sede em Estados-membros da UE, acontece, quando existe uma participação imediata sobre um estabelecimento, sem estruturas intermédias.¹⁷⁵

Não há lugar a isenção de tributação quando existirem razões de fraude e abuso fiscal¹⁷⁶, como nos casos de distribuição oculta¹⁷⁷, conforme o disposto no n.º 2 do parágrafo 2.º do referido normativo.

¹⁷⁵ Protocolo do direito externo e do direito tributário internacional de 01.12.2006 *in* BMF-010221/626-IV/4/2006 e Stefan Bendlinger Georg Kofler «Mutter-Tochter-Richtlinie versus § 94a EStG: Quellensteuerfreie Ausschüttungen bei „mittelbarer“ Beteiligung der Muttergesellschaft?» *in* ÖstZ n.º 15/16 de 01 de Agosto de 2005.

¹⁷⁶ § 22 da Bundesabgabenordnung.

¹⁷⁷ § 8 parágrafo 2.º da Körperschaftsgesetz.

D. Tributação de dividendos pela Lei Alemanha

A lei tributária alemã sempre teve como princípio máximo a redução da carga fiscal do contribuinte, não tendo como objetivo principal a rentabilização dos impostos sobre o rendimento e sobre as sociedades.¹⁷⁸

I. Tributação do capital

Devido à pressão económica a nível internacional a Alemanha foi adaptando a tributação de rendimento de capitais às necessidades de contrabalançar a concorrência de outros países. A tributação de rendimento de capitais é regulada pela *Körperschaftssteuer* e pela *Gewerbeertragssteuer*.

A lei alemã prevê aquando da distribuição de dividendos a pessoas singulares a aplicação do imposto sobre as sociedades e o imposto sobre o rendimento.

O imposto sobre a sociedade sofreu na Alemanha uma queda vertiginosa, como aconteceu nos outros Estados-membros. Tendo a taxa de imposto sido fixada em 56 % antes de 1990, ficou com a reforma de 2008 em 15 %. Mas por outro lado, a denominada *Gewerbesteuer* é aumentada.

No sistema tributário alemão o lucro das sociedades é tributado de acordo com o imposto sobre as sociedades (*Körperschaftssteuer*). No caso de os dividendos serem distribuídos a uma pessoa singular, o mesmo é tributado novamente de acordo com o imposto sobre o rendimento

¹⁷⁸ Cfr. Steffen Ganhof «Wer regiert in der Steuerpolitik», Campus Verlag, Frankfurt, 2004, pág. 14.

(*Einkommenssteuer*). Resulta aqui para a pessoa singular uma dupla tributação económica.¹⁷⁹

O legislador alemão transpôs a diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada no âmbito do disposto nos §§ 43b em conjugação com § 50d do EStG (*Einkommenssteuer*).

No ano de 2004 o legislador alemão transpôs a Diretiva 2003/123/UE de 22 de Dezembro de 2003, alterando a redação do disposto no § 43b EStG.

De acordo com o disposto § 50d da EStG haverá sempre lugar à tributação de rendimento de capitais e imposto de dedução conforme o disposto no § 50a da EStG, mesmo que a retenção na fonte seja excluída por normas internas ou acordos sobre a dupla tributação.

Neste sentido o contribuinte deverá dar cumprimento ao imposto pelas normas §§ 43 e segs e § 50a da EStG. No caso do não cumprimento das suas obrigações fiscais, o mesmo deverá receber a comunicação de contraordenação de acordo com o disposto no § 191 da AO (*Abgabenordnung*).

O imposto sobre o capital definido pelo § 43 da EStG é de 25 % sobre o rendimento de capital.

II. Direito de Isenção

De acordo com o disposto no referido § 43b do EStG a tributação dos dividendos distribuídos pela sociedade afiliada alemã a uma sociedade-mãe de um Estado-membro é isenta, não havendo lugar a retenção na fonte, logo que se preencha os requisitos da Diretiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990, conforme a última alteração da Diretiva n.º 2006/98/UE de 20 de Novembro de 2006.

¹⁷⁹ Cfr. Johanna Hey in Tipke/Lang »Steuerrecht«, pág. 418.

O normativo do § 50d da EStG prevê duas exceções à retenção na fonte. A primeira está prevista no parágrafo 2.º, referindo que existe isenção se o contribuinte apresentar a declaração de isenção antes da distribuição dos dividendos. A outra exceção é descrita no parágrafo 5.º referindo-se ao procedimento de controlo, sendo um procedimento de isenção mais simplificado, mas que está limitado aos casos referidos no n.º 3 do parágrafo 1.º do § 50a EStG.

Salienta-se, que o disposto no parágrafo 3.º do § 50d EStG proíbe a existência de uma sociedade de capitais estrangeira não legitimada, para evitar assim situações de abuso fiscal aquando da isenção permitida pelo § 43b do EStG. A norma refere-se precisamente a situações de «*anti-treaty-shopping*» e «*anti-directive-shopping*».

A legislação alemã isenta a sociedade-mãe alemã do pagamento de qualquer tributação, referente a rendimentos recebidos por uma sociedade afiliada sediada na União Europeia, conforme o disposto no § 31 da KStG (*Körperschaftssteuer*) conjugado com § 50d parágrafo 1.º e § 43b da EStG.

Para que tal aconteça, deve a sociedade-mãe apresentar o pedido de benefício da isenção de acordo com disposto no § 50d parágrafo 2.º da EStG. A declaração pode ser emitida sob aviso de poder ser revogada. A decisão sobre a concessão da isenção deve ser emitida no prazo máximo de três meses, a contar da data da apresentação de todos os elementos necessários para a decisão da concessão. A declaração de isenção será válida pelo período de um ano, podendo estender-se para o no máximo de três anos. Para que a isenção seja possível, deverá o devedor do imposto, ou seja, a sociedade afiliada apresentar tal declaração de isenção, aquando da obrigatoriedade do pagamento de imposto respetivo.

No caso de o pedido ser deferido tardiamente, haverá lugar à compensação a título de juros do beneficiário.

Com a transposição da Diretiva de 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003, a isenção de tributação foi alargada para os casos em que a distribuição de dividendos da sociedade afiliada se destinasse a um estabelecimento estável de uma sociedade-mãe situada num Estado-membro da União Europeia, de acordo com o § 43b parágrafo 1.º frase 1 do EStG.

Haverá igualmente lugar a isenção aquando da distribuição de dividendos por estabelecimento estáveis situados noutros Estados-membros a favor da sociedade-mãe com sede na Alemanha, conforme o § 43b parágrafo 1 frase 2 da EStG.

A exigência da participação mínima da sociedade-mãe sobre a sociedade afiliada alemã foi alterando. Até 31 de Dezembro de 2008 a participação exigida era de pelo menos 20 %. Desde 01 de Janeiro de 2009, somente é exigida uma participação de 10 % à sociedade-mãe estrangeira, conforme o preceituado no § 43b parágrafo 2.º em conjugação com § 55 parágrafo 1.º e 55a a 55d todos da EStG.

A participação tem que ser contínua durante o período de 12 meses.

A legislação alemã optou por penalizar a sociedade-mãe, que não requeira a atempadamente o pedido de isenção, aquando do pagamento dos dividendos pela sociedade afiliada. Assim, a sociedade-mãe só poderá reaver o valor do imposto pago em excesso por via do processo de reembolso definido no § 50d da EStG.

III. Procedimento de Reembolso

Numa segunda fase, no processo de reembolso, deve-se ter em atenção, que só o credor do imposto está legitimado a requerer o reembolso, conforme o disposto no § 50d parágrafo 1.º, frase 2 do EStG.

Dispõe o parágrafo 1.º do § 50d da EStG em conjugação com o § 50d parágrafo 4.º da EStG, que a sociedade-mãe poderá ter direito ao reembolso do valor retido na fonte.

Além de terem que estar preenchidos os pressupostos referidos nos §§ 43 e segs., § 50 a ou da Convenção sobre a dupla tributação, que o Estado alemão tenha celebrado com um Estado terceiro, devem ainda estar preenchidos os pressupostos mencionados no § 37 parágrafo 2.º da AO. A retenção e entrega do imposto, conforme o parágrafo 2.º, é condição principal para se poder iniciar o processo de reembolso. O procedimento de reembolso, é um procedimento que necessita da apresentação do requerimento pelo credor, o qual dará origem à emissão da declaração de isenção, conforme o disposto no § 50d parágrafo 1.º, frase 3 da EStG.

O devedor do imposto a reembolsar é o *Bundesamt für Finanzen*, que por seu lado tem a competência de decisão e de controlo, respeitando o referido no § 5 parágrafo 1.º n.º 2 do FVG (*Finanzverwaltungsgesetz*).

O preceituado na frase 12.^a do parágrafo 1 do § 50d EStG impede que o devedor dos rendimentos de capitais, possa fazer valer o crédito de imposto que o credor dos rendimentos possa ter perante a administração fiscal.

De acordo com o preceituado na frase 9.^a, o direito ao reembolso prescreve no prazo de 4 anos. Este prazo não terminará, antes de ser ultrapassados os 6 meses após a data do pagamento do imposto.

E. Tributação de dividendos perante a Lei espanhola

De acordo com a lei espanhola a Diretiva sociedade-mãe/sociedade afiliada abrange as sociedades anónimas, sociedades comanditas detidas por ações, sociedades de responsabilidade limitada e as entidades de direito público que operem no regime do direito privado.

I. Tributação da sociedade-mãe com sede em Espanha

Na Espanha não ocorria a dedução por razão da dupla tributação económica internacional antes da promulgação da Lei n.º 18/1991 de 6 de Junho, que definia tal regulamentação a partir de 1 de Janeiro de 1992. Esta Lei veio alterar o artigo 24.5 da Lei n.º 61/1978 e da Lei n.º 29/1991 de 16 de Dezembro, adaptando para a legislação espanhola as imposições da Diretivas e regulamentos da altura Comunidade Europeia.¹⁸⁰

A única exceção antes de 1992, e que podia dar o benefício de isenção ou imputação às sociedades envolvidas, eram regulamentações derivadas de Convenções outorgadas pelo Estado espanhol com outros países.

A referida Lei n.º 18/1991 e a Lei n.º 29/1991 permitia a dedução do imposto pago pela sociedade-mãe, quando esta fosse obrigada a pagá-lo noutro Estado, onde esta sociedade teria recebido os dividendos de uma sociedade afiliada, mas pago o imposto respetivo.

A sociedade-mãe poderia beneficiar desta dedução, se mantivesse a participação de pelo menos 25 % na sociedade afiliada durante um período ininterrupto anterior à distribuição dos dividendos.

¹⁸⁰ Cfr. Maria Milagros Sieiro Constenla «La relación matriz – filial. El régimen fiscal comunitario», pág. 798.

A Lei n.º 18/1991 foi depois alterada com a entrada em vigor a 01 de Janeiro de 1996 da Lei n.º 43/1995. Desde essa data a sociedade-mãe espanhola teria direito a deduzir o imposto pago noutro Estado, se fosse detentor de uma participação mínima de 5 %.

Já pela Lei n.º 8/1996 de 7 de Junho, alterando a Lei n.º 43/1995, implementou-se o sistema de isenção para os dividendos recebidos de sociedades afiliadas estrangeiras para as sociedades que o desejassem ou não preenchessem os pressupostos para que possam beneficiar do método de isenção.

II. Tributação da sociedade-mãe com sede no estrangeiro

A legislação espanhola prevê a isenção de tributação de rendimentos obtidos pela sociedade-mãe por intermédio da sociedade afiliada com sede em Espanha, no âmbito da Lei 41/1998, de 09 de Dezembro mais precisamente na alínea g) do artigo 13.1.

A referida lei permite o benefício de isenção de tributação à sociedade-mãe com sede no estrangeiro. As exigências legais correspondiam àquelas que constavam na altura na Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990.

A Lei exige somente o cumprimento das exigências de acordo com a Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990. Além disso, exigia-se no início pelo menos 25 % de participação na sociedade afiliada. Esta participação devia ser mantida pelo período mínimo de 1 ano antes da data de distribuição de dividendo. Mas também é admitida a isenção se o período de um ano fosse cumprido após a data de distribuição de dividendo.

É feita referência na citada al. g), que o Ministério da Economia e da Fazenda poderá autorizar, que sociedades que tenham uma participação inferior a 25 % mas superior a 10 % e sociedades que

tenham forma jurídica diferente daquele elencada no anexo da Diretiva, estejam abrangidas pela isenção de tributação.

No ano de 2004, o legislador espanhol emana uma nova Lei sobre a tributação dos dividendos pagos a entidades coletivas. Pelo Real Decreto Legislativo n.º 5/2004, 5 de Março,¹⁸¹ foi dada uma nova redação ao artigo 14.º da Lei sobre o Imposto sobre o rendimento, que entrou em vigor a 13 de Março de 2004. Esta mesma Lei sofreu a sua última alteração em 2012, estando em vigência desde 28 de Dezembro de 2012

Na sua génese esta Lei assemelha-se à Lei n.º 41/1998, de 09 de Dezembro, tendo em consideração o referido pelas Diretivas n.º 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 e n.º 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003.

A diferença verifica-se na definição da sociedade-mãe perante esta Lei, conforme o preceituado na al. h) do n.º 1 do artigo 14.º do referido conjunto de normas, que confere o direito à isenção de tributação. À sociedade-mãe já só é exigida a participação direta ou indireta de 5 % do capital da sociedade afiliada espanhola. Realça-se a possibilidade de não haver uma participação direta, mas sim indireta por via de uma outra sociedade detida pela sociedade-mãe na totalidade.

Continua, no entanto, a exigir-se a permanência da participação durante um ano anterior à data de distribuição. Caso o ano não esteja cumprido aquando da distribuição dos dividendos, o ano pode ser cumprido *a posteriori*, podendo a sociedade-mãe preencher este requisito depois, e pedir o reembolso do imposto já entregue.

Será também considerada sociedade-mãe toda aquela que no período de um ano não tenha transmitido a sua participação e que a mesma se tenha reduzido para 3 % do capital da sociedade afiliada por uma operação fiscal estabelecida na Lei sobre os imposto sobre as

¹⁸¹ Publicado no BOE n.º 62 de 12 de Março de 2004.

sociedades, aprovada pelo Real Decreto Legislativo n.º 4/2004, de 5 de Março, no qual se regula o regime especial sobre as fusões e cisões, transferências de ativos títulos cambiais ou alteração de sede de sociedade europeia ou sociedade cooperativa europeia de um outro Estado-membro.

Também estão abrangidas as sociedades, que sejam abrangidas por uma operação de âmbito de ofertas públicas de aquisição de valores. Aqui a participação deve ser mantida durante 3 anos desde a realização da operação de oferta pública, e no período a que se refere a distribuição de dividendos. Não poderá haver lugar à transmissão de participação ou a mesma fique abaixo dos 3 % do capital social.

Mantém-se também a questão de o Ministro das Finanças e da administração pública poder admitir outras formas de sociedade-mãe como beneficiária da isenção, logo que tenham uma participação mínima de 5 % ou 3 %, como atrás referido.

Recusa-se o benefício da isenção, quando a participação não é detida pela sociedade-mãe com residência no espaço da União Europeia.

O rendimento de capital é tributado conforme a definição dada pelo parágrafo 1.º da al. f) do n.º 1 do artigo 13.º do Real Decreto Legislativo n.º 5/2004 de 5 de Março. De acordo com o estabelecido na al. b) do n.º 1 do artigo 31.º do mesmo conjunto de normas, exige-se ao substituto, neste caso à sociedade afiliada a retenção na fonte do imposto a entregar pela sociedade-mãe.

A Lei espanhola não impõe na Lei sobre a atribuição da isenção um prazo para apresentação do pedido de isenção. Desta forma a sociedade-mãe, logo que preencha os requisitos exigidos por Lei, ou seja, não necessita de apresentar uma documentação condigna, para que a sociedade afiliada, na qualidade de substituto, não tenha a obrigação de efetuar a retenção na fonte.

III. Estabelecimento estável

No seguimento do definido na Diretiva de 2003/123/CE, de 22 de Dezembro de 2003, a legislação espanhola define o estabelecimento no segundo parágrafo da al. a) n.º 1 do artigo 45.º da Lei 43/1995, não exigindo qualquer obtenção de lucro, nem exigindo uma propriedade própria ou espaço arrendado, podendo até ser um depósito transfronteiriço.¹⁸² Os rendimentos obtidos por intermédio do estabelecimento estável estão definidos no disposto do artigo 16.º do Real Decreto Legislativo n.º 5/2004 de 5 de Março.

IV. Procedimento de Reembolso

Tendo em conta, que a sociedade-mãe pode ser obrigada a pagar o imposto referente ao valor dos dividendos, uma vez que não cumpriu o período mínimo de detenção da participação de um ano, a mesma sociedade poderá ter o direito ao reembolso do imposto retido. O legislador espanhol regulou a questão do reembolso pelo Real Decreto n.º 1776/2004, de 30 de Julho, cuja última alteração entrou em vigor a 01 de Janeiro de 2011. Mais precisamente no seu artigo 16.º é regulado o reembolso (denominados *devoluciones*).

Segundo esta norma, de acordo com o disposto no n.º 1, todo aquele que suportou por retenção na fonte ou por pagamento um imposto superior àquele que é devido, poderá requerer o reembolso do excesso à administração tributária. Os valores a reembolsar pela administração tributária serão efetuados nos termos do artigo 105.º da *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, conforme o estipula o disposto no artigo 3.º da *Ley del Impuesto*.

O reembolso poderá ser requerido no prazo máximo de 4 anos, contados desde a data do pagamento, da retenção da fonte ou do fim do

¹⁸² Ac. do Supremo Tribunal de Espanha proferido no âmbito do proc. n.º 2417/2010, ROJ STS 5475/2012 a 12 de Julho de 2012 *in* <http://www.poderjudicial.es>.

prazo de apresentação da declaração. Este prazo é definido pelo disposto no n.º 4 do artigo 16.º, define-se como prazo de prescrição, não admitindo assim qualquer possibilidade de prorrogação. A única exceção é admitida ao Ministro da Economia e Finanças, que tem a faculdade de implementar um prazo diferente.

F. Tributação de dividendos na Confederação Suíça

De acordo com o disposto no artigo 1.º da *Loi Federal sur l'impôt anticipé* (LIA) de 13 de Outubro de 1965, ficou previsto um imposto antecipado sobre os rendimentos de capitais mobiliários. A letra b da alínea 1 do artigo 4.º da LIA prevê, que os rendimentos de capitais mobiliários provenientes de participações em sociedades são alvo de tributação por pagamento antecipado. A obrigação fiscal incumbe ao devedor do rendimento, ou seja, imputa-se a responsabilidade no substituto tributário, conforme o disposto na alínea 1) do artigo 10.º da LIA.

Na Suíça são tributados os dividendos, no valor de 35 %, por meio de obrigação da sociedade afiliada de capital suíço, na qualidade de substituto, como imposto de imputação. O beneficiário singular dos dividendos poderá, preenchendo certos pressupostos, requerer o reembolso total ou parcial. No que diz respeito às sociedades beneficiárias de dividendos, as mesmas podem ficar isentas do pagamento do imposto, se respeitarem o procedimento de comunicação.

De acordo com o disposto no artigo 11.º da *Verrechnungssteuergesetz* (VStG) o mesmo será cumprido com o pagamento do imposto devido. No caso do recebimento de dividendos, existe na Lei suíça uma obrigação de comunicação para eventual isenção do tributo a pagar. O contribuinte, cumprindo com o procedimento de comunicação, fica desonerado do pagamento do imposto.¹⁸³ No âmbito internacional tem algumas vantagens, como por exemplo o não depósito do valor do imposto estando sujeito ao eventual moroso processo de reembolso e também ao risco cambial, quando se trata de países com moeda diferente, como é o caso da Suíça.

¹⁸³ Cfr. Hans-Peter Hochreutener «Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» in *Der Schweizer Treuhänder*, Rev. 1-2/2011, página 77.

Com a criação do artigo 26a.º da VStG, o procedimento de comunicação para evitar a tributação, foi admitido para os dividendos pagos pelas sociedades afiliadas, a nível das sociedades nacionais.

No entanto, para ter direito ao procedimento de comunicação o beneficiário, também tem que ter em direito e deve cumprir os pressupostos para poder requerer o reembolso.

Existem definidas pela legislação suíça vários procedimentos de comunicação no âmbito da VStG. No nosso âmbito de análise interessam só alguns, como o procedimento de comunicação de lucros de capital no foro interno, definido nos artigos 4.º, 4.º a e 5.º do VStG conjugado com o artigo 20.º da VStG e artigo 24.º e 24.ª da *Verrechnungssteuerverordnung* (VStV). Existe também o procedimento de comunicação de lucros de capital para relações internacionais regulado também pelo disposto nos artigos 4.º, 4.ª e 5.º do VStG, conjugado com o *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) ¹⁸⁴ ou o *Zinsbesteuerungsabkommen* (ZBA)¹⁸⁵, quando estiverem envolvidos Estados-membros da UE.

I. Regulamentação para sociedades nacionais

O procedimento de comunicação para a isenção da obrigação de pagamento de imposto é regulado pelo disposto no artigo 20.º da VStG. Salienta-se, que o procedimento definido na norma, é como uma possibilidade dada ao contribuinte, que é facultativa, mas que se aplica em alternativa ao pagamento do imposto, do qual o contribuinte poderá querer isentar-se. A participação ali definida e também noutros procedimentos de comunicação, exige a apresentação do requerimento no prazo de 30 dias, contados após a data da obrigação tributária.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Acordo sobre a dupla tributação.

¹⁸⁵ Acordo sobre a tributação de juros, entrado em vigor a 01 de Julho de 2005.

¹⁸⁶ Cfr. René Matteotti «Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren» in ASA 80 N.º 8 ano 2011/12.

Tendo o beneficiário dos dividendos a sua sede situada na Suíça, é aplicado o procedimento de comunicação conforme o disposto no artigo 20.º da VStG em conjugação com o disposto nos artigos 24.º e segs. da mesma Lei. A relação de grupo existe de acordo com o disposto no artigo 26.º-A VStG, definindo como relação de grupo quando haja uma participação social de pelo menos 20 %.

O início do procedimento de comunicação é despoletado pela sociedade-mãe, que mediante a entrega do formulário adequado, dá instrução à sociedade afiliada para que lhe seja entregue o valor respetivo dos dividendos. A sociedade legalmente obrigada, na qualidade de substituto tributário, completa o preenchimento do formulário, e entrega o mesmo, juntamente com o formulário de cobrança, à administração tributária competente no prazo de 30 dias, contados após a data de vencimento dos dividendos.

II. Regulamentação para sociedades internacionais

Tendo em conta o supra referido, a antiga LIA foi substituída pelo denominado regulamento. Este regulamento regula a apresentação das declarações para requerer a isenção do pagamento de imposto a favor das sociedades beneficiárias de rendimentos de capitais.¹⁸⁷

A alteração do procedimento de comunicação, entrada em vigor a 01 de Janeiro de 2005, trouxe atratividade económica à Suíça, rejeitando o anterior sistema de pagamento de 35 % sobre os dividendos recebidos, para que o valor fosse depois devolvido no processo de reembolso.

A Suíça celebrou com a União Europeia o *Zinsenbesteuerungsabkommen* (ZBStA) com o fim de neutralizar a concorrência transfronteiriça. No âmbito da relação sociedade-

¹⁸⁷ Ac. do Bundesverwaltungsgericht proferido no âmbito do proc. n.º A-3549/2011 a 12 de Janeiro de 2012 in <http://www.bvger.ch>, pág. 15.

mãe/sociedade afiliada o fim será atingido, quando for evitada a retenção na fonte aquando da distribuição dos dividendos.¹⁸⁸

O procedimento de participação para os beneficiários com sede no estrangeiro é fundamentado pela regulamentação sobre a dupla tributação ou pela aplicação do disposto no artigo 15.º do ZBStA.¹⁸⁹ De acordo com este normativo, é exigida uma participação considerável da sociedade-mãe estrangeira na sociedade afiliada. É considerável a participação, quando de acordo com a Convenção sobre a dupla tributação ou o disposto no artigo 15.º da ZBStA, for conferido o direito de isenção parcial ou total sobre o imposto de imputação. No caso de a Convenção não conter uma disposição sobre a participação social exigida, terá a sociedade estrangeira ter uma participação social mínima de 20 % na sociedade. O procedimento de participação tributário regula-se pelo regulamento de supressão de imposto (*Steuerentlastungsverordnung*).

O referido regulamento para a supressão de imposto prevê no seu disposto no artigo 5.º uma idêntica definição ao já referido no disposto do artigo 26.º-A da VStV, para as empresas internacionais. De acordo com este preceituado, também deverá ser comunicado, sem interpelação antecipada pela administração tributária, no prazo de 30 dias, contados após a data de vencimento do pagamento dos dividendos, perante apresentação do formulário exigido.

Enquanto para os casos nacionais não é necessário um procedimento de autorização, já o mesmo é necessário no caso de uma das empresas ter a sua sede no estrangeiro. O pedido respetivo deve ser apresentado pela sociedade afiliada, geralmente antes do vencimento do pagamento dos dividendos, perante o preenchimento do formulário definido de acordo com o disposto no parágrafo 2 do artigo 3.º do VStV.

¹⁸⁸ Cfr. Peter Brülisauer «30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden» in Der Schweizer Treuhänder de 08.12.2011, www.treuhaender.ch pág. 1042.

¹⁸⁹ Cfr. Ivo Baumgartner in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli «Comentário ao Direito Tributário da Suíça», Tomo II, Leis Federais sobre o imposto de imputação, artigo 20.º n.º 63.

O prazo de 30 dias também deve ser cumprido, no caso de ainda não ter sido emitido o despacho de autorização ou do pedido de autorização não ter sido apresentado em tempo oportuno por razões importantes. Nestes casos deve ser aprestado o formulário conjuntamente com o pedido de autorização.¹⁹⁰ A autorização deve ser emitida por escrito e é válida por um período de três anos.¹⁹¹

De acordo com o disposto no artigo 15.º do ZBStA, não há lugar à retenção na fonte do imposto, quando forem pagos dividendos pela sociedade afiliada à sociedade mãe, desde que estejam preenchidos os requisitos

Para que a sociedade-mãe possa beneficiar da isenção de acordo com o disposto no artigo 15.º do ZBStA, deverá a mesma deter uma participação direta de no mínimo 25 % no capital social da sociedade afiliada suíça, durante dois anos, e ser uma sociedade com sede num Estado-membro da União Europeia. Nenhuma das duas sociedades poderá estar sediada num Estado terceiro, ambas as sociedades não devem estar isentas do imposto sobre as sociedades e ambas devem ser sociedades de capitais.¹⁹²

O disposto na al. 1) do artigo 15 da ZBStA entende como sociedade de capital, todas aquelas sociedades, que revestem a sociedade anónima, a sociedade de responsabilidade limitada e a sociedade comandita.

Além do mais deve a administração tributária verificar, se a sociedade-mãe é qualificada de beneficiária, não sendo usada a isenção para fins de evasão fiscal.

Não existe qualquer regulamentação, a nível convencional ou unilateral, sobre o prazo a cumprir para a apresentação da comunicação no âmbito do procedimento.

¹⁹⁰ Cfr. René Matteotti «Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren» in ASA 80 N.º 8 ano 2011/12.

¹⁹¹ Ac. do Bundesverwaltungsgericht proferido no âmbito do processo proc. n.º A-3549/2011 de 12 de Janeiro de 2012, in <http://www.bvger.ch>, pág. 17.

¹⁹² Cfr. Peter Brülisauer «30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden» in Der Schweizer Treuhänder de 08.12.2011 in www.treuhaender.ch, pág. 1042.

Aquando da requisição da isenção no procedimento, se se verificar, que o mesmo procedimento foi usado indevidamente poderá ser aplicada não só a obrigação de pagamento do imposto devido, como também ser aplicado o juro compensatório no valor de 5 %.¹⁹³

Com a isenção evita-se o pagamento do imposto e o consequente pedido de reembolso, que poderá originar problemas de liquidação financeira às sociedades envolvidas.

Na jurisprudência e na doutrina da Suíça é entendido que na interpretação dos contratos internacionais deve ser atendido ao princípio da confiança e do fundamento «*pacta sunt servanda*». Além disso, conforme o disposto no artigo 190.º da Constituição da Federação Suíça (*Bundesverfassung*) o direito internacional é vinculativo para o Supremo Tribunal Federal, como também para os serviços administrativos que aplicam a Lei.¹⁹⁴

No caso de estarem preenchidos os pressupostos referidos no disposto do artigo 15.º do ZStA, está a sociedade suíça desobrigada a cumprir a sua obrigação tributária.

III. Questão do cumprimento do prazo

A jurisprudência do Tribunal Federal da Suíça, (*Bundesgericht*), na sua decisão de 19 de Janeiro de 2011, que confirmou a decisão do Tribunal Administrativo Federal de 25 de Agosto de 2010, entendeu, que, o prazo no âmbito do procedimento de comunicação de 30 dias, ao qual o disposto no artigo 15.º do ZBStA ¹⁹⁵ faz referência, deve ser entendido como um prazo de prescrição. Apesar deste entendimento, não se exclui a possibilidade de requerer, no âmbito do procedimento de reembolso, o reembolso do imposto pago.

¹⁹³ Ac. Bundesverwaltungsgericht proferido no âmbito do proc. n.º A-3349/2011 a 12 de Janeiro 2012 *in* <http://www.bvger.ch>.

¹⁹⁴ Ac. do Bundesverwaltungsgericht proferido no âmbito do proc. n.º A-7789/2009 a 21 de Janeiro de 2010 *in* <http://www.bvger.ch>.

¹⁹⁵ Acordo sobre a tributação dos juros, celebrado entre a Suíça e a União Europeia, outorgado a 01 de Julho de 2005.

Até à decisão do *Bundesverwaltungsgericht*, a administração tributária na Suíça tinha como prática, a admissão do procedimento de comunicação, mesmo após a conclusão do prazo dos 30 dias, logo que o contribuinte, principalmente no âmbito dos pedidos de reembolso do beneficiário dos dividendos, cumprisse com os demais requisitos para a sua aplicação.

Tendo em conta, que muitas empresas tinham este procedimento administrativo como certo, não cumpriam o prazo de 30 dias para a participação, requerendo a isenção aquando do pedido de reembolso, portanto aquando do preenchimento dos demais requisitos. Ficam agora expostos ao risco de terem que desembolsar o valor total do impostos em dívida e depois pedir o seu reembolso, caso tenham direito a ele. Esta consequência pode originar consequências problemáticas para as empresas, como sejam, a falta de liquidez para o pagamento do tributo, assim como a viabilização dos seus negócios. Poderão estar sujeitos a procedimentos penais e obrigações de pagamentos de juros compensatórios, que poderão ser de valor elevado até à data de pagamento do imposto devido.

Salienta-se, que na maioria dos Estados-membros da União Europeia, com os quais a Suíça se encontra numa competição de localização, não existem prazos tão curtos no que se refere aos prazos de participação.

No sistema tributário a aplicação de juros compensatórios pode significar até 35 % do valor total do imposto a pagar no final.

As disposições do ZBStA e do VStG não preveem qualquer referência à questão do prazo para a entrega da comunicação no âmbito do procedimento. Este prazo é definido no âmbito da regulamentação geral.

O Tribunal Superior Federal entendeu, que o prazo em causa é um prazo legal, e como tal, é de natureza de prescrição. Isto sucede, quando

por razões da segurança jurídica ou por motivos de técnica administrativa das relações de direito, após algum tempo ter que haver uma fixação definitiva, sem que ela seja prolongada por uma ação de interrupção.¹⁹⁶ Além disso, o Tribunal entende, que perante o disposto no artigo 38.º da VStG, está defendido o princípio da autoliquidação no âmbito da tributação por imputação. A Lei permite o conhecimento atempado e se o procedimento de comunicação deve ser adequado ou não, para evitar o pagamento de impostos não devidos.¹⁹⁷

Porém é defendida a tese, de que o prazo de comunicação não pode ser visto com a qualidade de prescrição. Essa razão fundamenta-se, no sentido que se dá ao artigo 15.º do ZStA. Uma vez que a sociedade nacional, na qualidade de substituto é a responsável pelo pagamento do imposto, é também sobre esta sociedade que recai o risco.

A VStG, antes da implementação do procedimento de comunicação, tinha o objetivo de evitar o abuso fiscal. Desde que a Lei prevê o procedimento de comunicação, é defendida a opinião, de que não existe um fim de segurança, nem de tributação, mas sim, um fim informativo e de fiscalização.¹⁹⁸

Por outro lado, deverão ter em consideração prazos de caducidade e prescrição, prazos com longa duração, que não é o caso, quando estamos perante um prazo curto como o de 30 dias no procedimento de comunicação no âmbito da VStG.

De acordo com o disposto no artigo 8.º da Constituição Federal da Suíça (*Bundesverfassung*) é exigida a igualdade de direito e a proibição de discriminação no acordo de dupla tributação suíça, não pode haver diferenças na tributação entre sociedades nacionais e internacionais.

¹⁹⁶ Ac. do Bundesgericht proferido no âmbito do proc. n.º 125 V 262 a 15 de Setembro de 1999, pág. 263 in <http://www.bger.ch>.

¹⁹⁷ Cfr. Stefan Osterhelt «Verjährung im Steuerrecht», in ASA 79 (2010/2011), pág. 841.

¹⁹⁸ Cfr. Peter Brülisauer «30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden» in Der Schweizer Treuhänder de 08.12.2011, pág. 1042, www.treuhaender.ch.

Assim sendo, na opinião de alguma doutrina suíça, não existe razão, para que no relacionamento interno na falta do cumprimento do prazo de comunicação, não sejam cobrados juros compensatórios, sendo até possível a sociedade obrigada a pagar o imposto, a iniciar o procedimento de comunicação em vez do substituto, uma vez que não é necessário nenhum processo de autorização, como o é exigido nas relações internacionais.

G. Tributação de dividendos perante a Lei Portuguesa

Existem, em Portugal, atualmente algumas diferenças, que variam de acordo com a residência do investidor.

Segundo a interpretação que a doutrina e o próprio Tribunal de Justiça da União Europeia fazem do Tratado que instituiu a União, a Diretiva tem efeito direto na ordem jurídica interna dos Estados-membros, desde que seja suficientemente clara e precisa e a sua aplicação não tenha ficado condicionada à adoção de medidas complementares por parte dos Estados ou das instituições comunitárias. O que se compreende em face do seu caráter vinculativo, expresso no artigo 249.º do Tratado de Roma e que torna obrigatória em todos os seus elementos, não podendo ser aplicado de modo incompleto, seletivo ou parcial, em face do dever que o Tratado impõe aos Estados-membros de observarem o cumprimento do direito comunitário e em face da necessidade de evitar que os Estados tirem vantagens do não cumprimento das obrigações que lhes são impostas pelo direito comunitário.

Por força do disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), as normas comunitárias gozam de primazia sobre o direito interno, o que tem levado a doutrina a afirmar o princípio do primado do direito comunitário sobre o direito interno.¹⁹⁹

Trata-se aqui de explicitar uma das consequências jurídicas da adesão a uma organização dessa natureza, a saber, a submissão direta e imediata às normas dela emanadas, nos termos dos respetivos tratados constitutivos. A fórmula adotada pela Constituição, vigora diretamente na ordem interna, e não deixa dúvidas que as normas emitidas por organizações internacionais dotadas de poderes legislativos, vigoram diretamente na ordem jurídica interna, como normas legislativas

¹⁹⁹ Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira «Constituição da República Portuguesa, Anotada», Almedina, Coimbra, 2007, 1.º Vol. Pág. 263 e seg.

internacionais, vinculando imediatamente o Estado e os cidadãos, independentemente de qualquer ato de mediação, seja aprovação ou ratificação por qualquer órgão do Estado, seja publicação no jornal oficial. É a aplicação à legislação internacional, com as necessárias adaptações, do mesmo princípio de receção automática ou plena, que, como se mostrou, vale para o direito internacional ordinário, comum ou convencional, com a diferença de que aquelas não carecem de nenhum ato interno de aprovação ou ratificação.

Este princípio do primado do ordenamento comunitário sobre os direitos nacionais implica, não só, que a norma de direito interno ceda perante o preceito comunitário que com ela colida, mas também, que sobre o juiz nacional recaía a obrigação de respeitar esse primado, designadamente assegurado o pleno efeito das disposições de direito europeu, interpretando e aplicando o direito nacional em conformidade com o ordenamento europeu.

O Estado Português ficou impedido, a partir de 01 de Janeiro de 2000, de tributar os lucros distribuídos pela sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade-mãe residente noutro Estado-membro, desde que preenchidos os requisitos previstos para a aplicação dessa isenção.

Isto foi reconhecido pela Administração Tributária, tendo referido, que tendo terminado em 31.12.1999 o período derogatório concedido a Portugal pelo disposto no n.º 4 do artigo 5.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, o regime instituído no n.º 1 do mesmo artigo é de aplicação direta no ordenamento jurídico interno a partir de 01 de Janeiro de 2000.²⁰⁰

I. Evolução legislativa

²⁰⁰ Ofício Circular do Ministério das Finanças n.º 16/2000 in <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

O legislador português veio posteriormente consagrar essa isenção, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que procedeu à alteração do CIRC, tendo introduzido no artigo 14.º os n.os 3 e 4.

O número 3 refere, que **«estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25 % e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupta, durante dois anos.»**

O número 4 menciona, que **«para que seja imediatamente aplicável o disposto no número anterior, deve ser feita prova perante a entidade devedora dos rendimentos, anteriormente, à data da sua colocação à disposição do respetivo titular, de que este se encontra nas condições de que depende a isenção aí estabelecida, através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, sendo ainda de observar as exigências previstas no artigo 114.º-A do CIRS.»**

A Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, não estabelece normas procedimentais para a comprovação dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção, e requisitos que terão, naturalmente, de ser comprovados pelos Estados contratantes, pois incumbe-lhes verificar se o contribuinte está ou não em condições de beneficiar da exclusão de incidência de imposto, definido os adequados instrumentos de verificação ou meios de prova sem violar o espírito da Convenção. Assim, a prova da residência da beneficiária, embora não constitua um elemento constitutivo do direito ao benefício em causa, não pode deixar de ser exigida, pois só ela permite a verificação ou não

verificação do pressuposto substantivo da residência fiscal noutro Estado-membro.

Quando se trata de lucros colocados à disposição de entidade residente noutro Estado membro da UE, que detenha uma participação no capital da residente, de valor não inferior a 10 por cento, e desde que tenha permanecido na sua titularidade durante um ano, aplica-se o disposto no artigo 14.º CIRC. Para adquirir a isenção definida do disposto no n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, é necessário obter-se um certificado de residência fiscal, no qual é mencionado que se destina à aplicação da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990. De acordo com o ofício circular n.º 02069/2002, emitido pelo Ministério das Finanças, para fazer prova da titularidade da participação de modo ininterrupto durante um ano, a exibição de uma certidão da Conservatória de Registo Comercial para as sociedades por quotas e, no caso das sociedades anónimas, pela exibição de uma declaração emitida pela entidade depositária ou registadora.

De acordo com o disposto no artigo 90.º do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, o número 2, referia, que **«não existe ainda obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial ou, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.»**

O n.º 3 por seu lado, referia, que **«nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla**

tributação, consistindo neste último caso, na apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência.»

Por fim o seu disposto no n.º 4 mencionava, que **«quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido, nos termos da lei.»**

1. Alteração do CIRC pela Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro

Já pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, os mesmos dispostos foram alterados da forma seguinte. Refere o disposto no n.º 1, que **«não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou da legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.»**

Já o n.º 2 do mesmo artigo refere, que **«nas situações referidas no número anterior, bem como na alínea g) do n.º 2 do artigo 80.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis: a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou**

de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministério das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência.»

O n.º 3 previa, que **«os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados são válidos por um período máximo de:»**

O n.º 5 refere, que **«sem prejuízo no disposto no número seguinte, quando não seja efetuada a prova ate ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.»**

Por fim, e ao que interesse a esta matéria, o disposto no n.º 6 mencionava, que **«sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.»**

Embora a não apresentação do formulário referido na al. a) do n.º 2, pelos beneficiários dos rendimentos, até ao termo do prazo estabelecido para entrega do imposto gere as obrigações de o substituto tributário efetuar a retenção de IRC e, quando não a tiver efetuado, entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido, admite-se, no n.º 6, que esta responsabilidade seja afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento referido no n.º 2 a verificação dos pressupostos para a dispensa e retenção. O disposto no n.º 4 do artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007, impõe, que **«o afastamento da responsabilidade prevista no n.º 4 do artigo 90.º e no n.º 6 do artigo**

90.º-A do CIRC, na redação que lhes foi dada pela presente lei, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, independentemente de já ter sido efetuada a liquidação do imposto, exceto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.»

O afastamento da responsabilidade do substituto tributário previsto no n.º 6 do artigo 90.º-A era de aplicação retroativa, exceto se tiver havido lugar ao pagamento de imposto e não estiver pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação.

O artigo 7.º das Convenções para evitar a dupla tributação entre Portugal e Alemanha, na versão da Lei n.º 12/82, de 03 de Junho, e a Espanha, na versão da Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, de 28 de Janeiro, estabelecem, que **«os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.»**

O disposto no n.º 4 do artigo 5.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Junho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes, ao limitar a 15 % e a 10 % o montante da retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos pelas filiais estabelecidas em Portugal às suas sociedades-mães de outros Estados-membros, deve ser interpretado no sentido de essa derrogação não visa só o IRC, mas aplica-se a qualquer imposição, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sob a forma de retenção na fonte sobre os dividendos atribuídos por essas filiais.²⁰¹

²⁰¹ Ac. do STA proferido no âmbito do proc. n.º 1008/05 a 07 de Junho de 2006 *in* www.dgsi.pt.

A melhor interpretação do texto legal é aquela que defende que, no caso de sociedade-mãe deter a participação no capital da sociedade afiliada desde a constituição da entidade participada, a taxa de tributação máxima aplicável é a constante da Diretiva em causa, desde que mantenha a participação por mais de 2 anos, ainda que não tenha decorrido esse prazo de 2 anos no momento em que os dividendos são pagos ou colocados à disposição.

A detenção direta de uma participação no capital na primeira não inferior a 25 % durante dois anos consecutivos, por um lado ou detenção direta de uma participação no capital da primeira não inferior a 25 %, desde a constituição da entidade participada, contando que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período, por outro lado.

Relativamente ao regime fiscal comum aplicável aos lucros distribuídos por sociedades afiliadas a sociedades-mães de Estados membros diferentes, de acordo com o disposto na al. c) do n.º 2 do artigo 69.º do CIRC, na redação do Decreto-Lei n.º 123/92, de 02 de Julho, que transpõe a diretiva n.º 90/435/CEE do Conselho de 23/07/1990.

O disposto no n.º 1 do artigo 69.º do CIRC na redação do Decreto-lei n.º 123/92, de 02 de Junho, estipula, que **«a taxa do IRC é de [...] exceto nos casos previstos nos números seguintes:»**

A al. c) do n.º 2 descreve, que **«lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado membro das Comunidades Europeias que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 25 % durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contando que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período em que a taxa do IRC é de 15 % até 31 de Dezembro de**

1996, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, e de 10 % desde 01 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1999.»

2. Implicação da redação do artigo 90.º-A do CIRC

Refere o disposto no artigo 90.º-A n.ºs 5,6 e 7 do CIRC, na redação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro que:

- a) Obriga à prova da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a evitar a dupla tributação até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido.
- b) Obriga o substituto tributário à entrega da totalidade do imposto quando aquela prova não tenha sido produzida até ao termo do prazo.
- c) Afasta a responsabilidade do substituto tributário pela entrega do imposto que deveria ter deduzido quando comprove, ainda que superveniente, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial da retenção.
- d) Permite à entidade beneficiária dos rendimentos, mas não entidade obrigada à retenção na fonte, solicitar o reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e condições estabelecidas, mediante a apresentação de formulário de modelo aprovado pelo Ministério das Finanças.

Este regime era de aplicação retroativa às situações anteriores ao início da vigência da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, independentemente da liquidação do imposto, exceto quando se tenha verificado o pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação,

recurso hierárquico ou impugnação conforme o disposto no n.º 4 do artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.²⁰²

Os requisitos formais para a comprovação das condições de aplicação da isenção tributária constam do disposto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 75.º do CIRC, na redação do Decreto-lei n.º 123/92, de 02 de Julho, ou seja, declaração, em duplicado, emitida antes da colocação dos rendimentos à disposição do respetivo titular, confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-membro das Comunidades Europeias e que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos.

A diretiva 90/435/CEE de 23 de Junho de 1990, foi transposta para a legislação portuguesa pelo Decreto-Lei n.º 132/92 de 08 de Julho, fazendo o preâmbulo a seguinte menção, que **«quanto à diretiva “sociedades-mães e sociedades afiliadas”, que prevê, em geral, uma isenção de retenção na fonte para os lucros distribuídos por sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mães de Estados-membros diferentes, estabelece-se, sem prejuízo das disposições das convenções bilaterais existentes, a possibilidade da tributação na fonte, até 31 de Dezembro de 1999, às taxas de 15 %, nos primeiros cinco anos, e de 10 %, nos três últimos, de acordo com o regime derogatório previsto a favor de Portugal.»**

O disposto no n.º 7 do artigo 75.º do CIRC, refere, que **«quando seja aplicável o disposto na al. c) do n.º 2 do artigo 69.º, deverá ser feita nova prova perante a entidade devedora dos rendimentos, anteriormente à data da sua colocação à disposição do respetivo titular, de que este se encontra nas condições de que depende a aplicação da taxa aí estabelecida.»**

Já o preceituado no n.º 8 do mesmo artigo menciona, que **«a prova a que se refere o número anterior é feita através de declaração, em**

²⁰² Ac do STA proferido no âmbito do proc. n.º 518/09 a 21 de Outubro de 2009 e Ac. do STA proferido no âmbito do proc. n.º 477/09 a 28 de Outubro de 2009 in www.dgsi.pt.

duplicado, confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-membro das Comunidades Europeias de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos, devendo o duplicado, acompanhado da relação modelo n.º 130 a que se refere a Portaria n.º 367/90, de 01 de Maio, ser remetido à Direção-Geral das Contribuições e Impostos.»

Da conjugação destes diplomas resulta, claramente, que Portugal só estava autorizado a tributar os lucros que a sociedade afiliada colocasse à disposição da sociedade mãe residente noutro Estado membro até 31 de Dezembro de 1999, e que a taxa aplicável e essa tributação era, sem prejuízo das disposições das convenções bilaterais existentes, a de 15 % até 31/12/1996 e a de 10 % desde aí até 31/12/1999. E porque esse regime é derogatório terminava em 31 de Dezembro de 1999, tendo a norma contida no disposto do n.º 1 do artigo 5.º da Diretiva, sobre a isenção de tributação, entrando em pleno vigor no dia 01 de Janeiro de 2000, conclui-se que as taxas reduzidas previstas nessas normas do CIRC deixaram de poder ser aplicadas por Portugal a partir de então.

Relativamente aos dividendos distribuídos por uma sociedade residente a outra sociedade residente, a sua dupla tributação económica é evitada, por força do disposto no n.º 1 artigo 46.º e al. a) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, quando a sociedade beneficiária permaneceu diretamente detentora, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição dos dividendos, de uma participação no capital social da sociedade que procede à distribuição não inferior de 10 % ou, se detiver essa participação há menos tempo, desde que a sua participação seja mantida durante o tempo necessário para completar esse período. A dupla tributação económica é evitada isentando os dividendos da retenção na fonte e deduzindo os referidos dividendos ao lucro tributável das sociedades beneficiárias.

Uma tal legislação conduz a um tratamento menos favorável das sociedades não residentes em Portugal que detêm uma participação superior a 10 %, mas inferior a 20 %, no capital de uma sociedade residente em Portugal.²⁰³

Esse tratamento menos favorável é suscetível de dissuadir as sociedades residentes noutro Estado-membro de procederem a investimento em Portugal e constitui, conseqüentemente, uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º do Tratado.²⁰⁴

Nos termos da legislação fiscal portuguesa, os rendimentos provenientes de dividendos pagos por uma sociedade com sede em Portugal a uma sociedade residente não são objeto de retenção na fonte nas condições previstas na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, designadamente, se a sociedade beneficiária dos dividendos detiver diretamente pelo menos 10 % do capital social da sociedade distribuidora ou uma parte desse capital num montante mínimo de 20.000.000,00 €, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros.

Se a sociedade residente que beneficia de dividendos não preencher todas as condições enunciadas no número anterior, é aplicada a retenção na fonte à taxa de 15 %, tendo a mesma a natureza de um pagamento por conta, que pode posteriormente ser recuperado.

Como já se referiu, a dupla tributação dos dividendos existe em duas vertentes, ou seja, económica e jurídica.

Os dividendos gerados internamente, e os oriundos de outros Estados, uma vez que os sócios residentes em território nacional de empresas estrangeiras, quando recebem dividendos de fonte estrangeira, serão também tributados no âmbito do princípio de tributação de residentes (artigo 15.º n.º 1 do CIRS e artigo 4.º n.º 1 do CIRC),

²⁰³ Despacho do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-38/11 (Amorim Energia BV) a 18 de Junho 2012 *in* <http://curia.europa.eu>.

²⁰⁴ Despacho do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-38/11 (Amorim Energia BV) a 18 de Junho 2012 *in* <http://curia.europa.eu>.

dividendos esses que, em princípio, foram já tributados quando da sua realização.

Tendo em consideração os princípios legítimos de residência e da fonte, em que ambos os Estados têm legitimidade para tributar os /dividendos distribuídos.

Nesse sentido, tendo em vista a eliminação/atenuação da dupla tributação económica o nosso normativo interno prevê dois regimes específicos (artigo 51.º do CIRC e no artigo 40.º-A do CIRS), conforme estejamos perante lucros recebidos por pessoas coletivas e por pessoas singulares, respetivamente.

Para atenuar a dupla tributação jurídica internacional a nossa lei permite um crédito de imposto relativo ao imposto suportado no estrangeiro nas condições previstas no artigo 85.º do CIRC e no artigo 81.º do CIRS.

São particularmente relevantes em termos de tributação dos dividendos as alterações legislativas decorrentes da publicação do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 07 de Novembro, visando prevenir práticas de evasão fiscal, total ou parcial, à tributação dos lucros distribuídos por entidades residentes em território português.

As alterações efetuadas passam, em primeiro lugar, por estabelecer a uniformização das taxas de retenção na fonte sobre os lucros distribuídos quando os beneficiários sejam ou não residentes em território português e pela retenção na fonte do IRS com carácter liberatório, com opção pelo englobamento sempre que os titulares do rendimento sejam residentes.

Em termos fiscais, os dividendos são considerados rendimentos capitais, tributados segundo as normas estabelecidas pelo Código do IRS para as pessoas singulares. São considerados proveitos ou ganhos e

tributados conforme o Código do IRC quando auferidos por pessoas coletivas.

Assim, são considerados rendimentos de capitais nos termos do artigo 5.º número 2 da al. h) do CIRS, «**Os lucros das entidades sujeitos a IRC colocadas à disposição dos respetivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusões daqueles a que se refere o disposto no artigo 20.º.**»

Para efeitos de IRC, os dividendos são considerados proveitos ou ganhos conforme refere a al. c) do n.º 1 do artigo 20.º: «**...rendimentos de carater financeiro, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio e prémios de emissão de obrigações...**»

Deste modo, os dividendos estão sujeitos a tributação:

- Por retenção na fonte, a efetuar no momento em que são colocados à disposição dos seus titulares conforme o disposto no ponto 2 da a) do n.º 3 do artigo 7.º do CIRS e no n.º 11 do artigo 88.º do CIRC.
- Por via da opção de englobamento com os restantes rendimentos, em de IRS, como dispõe o artigo 22.º do CIRS.
- Por via do lucro tributável, em sede de IRC, conforme o artigo 3.º do CIRC.

A tributação dos dividendos, na ótica da entidade distribuidora, é efetuada no momento em que são pagos ou colocados à disposição dos seus beneficiários através do mecanismo de retenção da fonte.

A entidade distribuidora retém o imposto devido que deve ser entregue ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foi deduzido, conforme o dispõe o artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, e o n.º 11 do artigo 88.º do CIRC.

Esta entidade tem ainda as seguintes obrigações declarativas:

- Possuir registo atualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual restam, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respetivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos (artigo 119.º n.º 1 al. a) do CIRS e artigo 120.º do CIRC).
- Entregar aos sujeitos passivos de imposto, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior e do correspondente imposto retido, ou ainda, nos 15 dias imediatos à respetiva ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar (artigo 119.º n.º 1 al. b) do CIRS e artigo 120.º do CIRC).

Comunicar à Direção-Geral dos Impostos até final de Fevereiro de cada ano, através da declaração, perante o modelo apropriado, os rendimentos pagos aos sujeitos passivos e as respetivas retenções efetuadas, ou nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que implique a obrigação de os declarar (artigo 119.º n.º a al. c) do CIRS e artigo 120.º do CIRC). Quando as entidades beneficiárias são entidades não residentes essa comunicação deverá ser efetuada até ao fim do mês de Julho através da declaração adequado (artigo 119.º n.º 7 al. a) do CIRS e artigo 120.º do CIRC).

II. Taxa de retenção na fonte

Relativamente à alteração, a partir de 1 de Julho de 2009, da taxa de retenção na fonte prevista na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º do CIRC, a taxa é de 10 % durante os primeiros quatro anos contados da data de aplicação da Diretiva n.º 2003/49/CE de 3 de Junho de 2003, do

Conselho, e de 5% durante os quatro anos seguintes, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na referida diretiva, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor, mas a mesma não prejudicará a validade, de dois anos, do formulário.

III. Procedimento de reembolso

Para pedir o reembolso deverá utilizar-se o modelo indicado. Assim, este modelo apenas se aplica às restituições de imposto retido em excesso nos casos em que o período mínimo, de dois anos, de detenção ininterrupta da participação, a qual deverá reunir os requisitos estabelecidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 96.º-A do CIRC, se complete após a data em que se verificou a obrigação de retenção na fonte. Para este efeito, o formulário deverá ser apresentado no prazo de dois anos, contados da data da verificação dos pressupostos, conforme previsto no n.º 4 do mesmo artigo.

O modelo não é utilizável para pedidos de restituição de imposto retido em excesso nos casos em que à data do facto gerador do imposto se encontravam reunidos todos os requisitos para que ao beneficiário dos rendimentos fosse aplicável o regime em causa, tendo, no entanto, aquele sofrido uma retenção de imposto excessiva, designadamente por não ter apresentado os meios de prova necessários, no prazo estabelecido para esse efeito. Nestas situações, e dado que as mesmas não estão previstas no n.º 4 do artigo 96.º do CIRC, o meio adequado para o beneficiário solicitar é a apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício.

O disposto no n.º 4 do artigo 96.º do CIRC regula as regras de pagamento. Haverá lugar ao reembolso do contribuinte, quando existe diferença entre o imposto retido na fonte e o imposto que podia ser retido conforme a taxa referida na al. g) do n.º 4 do artigo 97.º do CIRC.

O disposto no n.º 4 do artigo 96.º do CIRC, refere, que nos casos em que o período de dois anos de detenção, de modo ininterrupto, da participação mínima mencionada no número anterior se complete após a data da colocação à disposição dos lucros, pode haver lugar à devolução do imposto que tenha sido retido na fonte durante aquele período, a solicitação da entidade beneficiária, dirigida aos serviços competentes da Direção-Geral dos Impostos, feita no prazo de dois anos contados da data da verificação dos pressupostos, desde que seja feita a prova que estão observados as condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Junho de 1990, e dos demais requisitos exigidos pelo n.º 1 do artigo 51.º do CIRC.

Conforme o disposto no n.º 3 do artigo 95.º do CIRC, a restituição deve ser efetuada até ao fim do 3.º mês imediato ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a restituir juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do estado, conforme o referido no n.º 3 do citado artigo.

O pedido da entidade beneficiária de devolução do imposto retido na fonte deve ser dirigido aos serviços competentes da Direção-Geral dos Impostos, no prazo de dois anos contados a partir da data em que se verificam os requisitos para beneficiar da restituição da retenção na fonte. Essa restituição deve ser efetuada o mais tardar até ao fim do terceiro mês imediato ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação dos requisitos legalmente exigidos e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a restituir juros à taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.²⁰⁵

Ainda que a sociedade residente noutro Estado-membro possa obter o reembolso do imposto retido na fonte, quando a duração da detenção ininterrupta de uma participação de pelo menos 20 % atinge

²⁰⁵ Despacho do TJUE proferido no âmbito do proc. n.º C-38/11 (Amorim Energia BV) a 18 de Junho 2012 *in* <http://curia.europa.eu>.

dois anos, essa sociedade fica numa situação menos vantajosa do que uma sociedade residente, no sentido de que sofre uma desvantagem de tesouraria face à sociedade residente.²⁰⁶

Os artigos 49.º e 54.º do Tratado opõem-se à legislação de um Estado-membro, que permite que uma sociedade residente noutro Estado-membro que detém, numa sociedade residente em Portugal, uma participação superior a 20 % obtenha o reembolso do imposto retido na fonte sobre as distribuições de dividendos efetuadas pela sociedade residente em Portugal unicamente se tiver detido essa participação de modo ininterrupto durante dois anos, tornando-se assim mais morosa a eliminação da dupla tributação económica relativamente às sociedades acionistas residentes em Portugal que detêm o mesmo tipo de participação.

IV. Prova de isenção

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 97.º do CIRC, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que não se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis. A prova é feita com a apresentação do certificado de residência fiscal ou modelo correspondente, conforme caso aplicável.

Nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do CIRC, os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

- a) Dois anos, na situação prevista na alínea b) do n.º 2;

²⁰⁶ Ac. do TJUE proferido no âmbito do proc. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) a 12 de Dezembro de 2006 *in* <http://curia.europa.eu>.

b) Um ano, nas demais situações, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

De acordo com o disposto no n.º 5 e 6 do artigo 98.º do CIRC, caso a entidade beneficiária dos rendimentos não tenha feito prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis, a obrigação da dedução do imposto fica afastada sempre que o substituto tributário comprove com documentos, consoante o caso, *a posteriori*, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, ou seja, o pagamento de coima de 250 a 2.500,00 €, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 125.º do RGIT.

Os originais dos formulários e outros documentos de prova que justifiquem a não aplicação de qualquer taxa de imposto, utilização de taxas reduzidas ou outras situações, deverão ser conservados na posse da declarante pelo prazo de dez anos, devendo ser exibidos à administração fiscal sempre que solicitados.

Por fim e porque se verifica uma diferença de estratégia legislativa do legislador, prevê o disposto no artigo 42.º do EBF, a eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países da lusofonia.

V. Tributação da sociedade-mãe com sede no estrangeiro

Nos termos do disposto no n.º 11 do artigo 88.º do CIRC é efetuada uma retenção na fonte a título do imposto sobre as sociedades, à taxa de 25 %, sobre metade do montante dos dividendos ilíquidos pagos por uma sociedade com sede em Portugal a uma sociedade com sede noutro Estado-membro. Esta retenção tem natureza definitiva.

O disposto na al. f) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, refere, que há ainda lugar à retenção na fonte, a título definitivo, em geral prevista na al. b) do n.º 3 do mesmo artigo, relativamente aos lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Junho de 1990, coloque à disposição de entidade residente noutro Estado-membro da União Europeia ou de um estabelecimento estável, situado noutro Estado-membro, de uma entidade residente num Estado-membro que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente, ou por intermédio de um estabelecimento estável situado no território de um estado-membro, uma participação no capital da primeira não superior a 20 % e quando esta participação não tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data da sua colocação à disposição.

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do CIRC, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede, nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos neles obtidos.

Já a al. c) do n.º 3 do mesmo artigo, refere, que para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, outros rendimentos de aplicação de capitais.

O estipulado no n.º 3 do artigo 14.º do CIRC reporta, que estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Junho de 1990, conforme redação alterada conferida pela Diretiva n.º 2011/96/EU de 30 de Novembro de 2011, coloque à disposição de

entidade residente noutro Estado-membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 20 % e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos.

Os dividendos distribuídos às sociedades residentes noutro Estado-membro são tributados à sociedade que procede à distribuição a título do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e à sociedade beneficiária a título de retenção na fonte, suportando, desta forma, uma dupla tributação económica, ao passo que, relativamente aos dividendos distribuídos às sociedades residentes em Portugal, é evitada essa dupla tributação económica.

VI. Dupla tributação económica entre sociedades portuguesas

O disposto no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC referente à eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos. Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direção efetiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondente a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha sede ou direção efetiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 3.º do CIRC;
- b) A entidade beneficiária não esteja abrangida pelo regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC;
- c) A entidade beneficiária detenha diretamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % ou com um valor de aquisição não inferior a 20.000,00 € e esta tenha

permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros, ou se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

O disposto na al. c) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC, refere que não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta no caso dos lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição.

O legislador português entendeu utilizar a faculdade, prevista no disposto do segundo travessão do n.º 2 do artigo 3.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Junho de 1990, de não aplicar os benefícios referidos na Diretiva às sociedades em que uma sociedade de um outro Estado-membro não conserva, durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dá direito à qualidade de sociedade-mãe.

VII. Dividendos pagos a pessoas singulares

1. Residentes em território português

Os dividendos distribuídos a pessoas singulares não beneficiam de qualquer dispositivo que permita eliminar a dupla tributação. O normativo legal vigente apenas prevê a atenuação dessa dupla tributação.

a. De fonte interna

Os dividendos recebidos por pessoas singulares estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 25 % (artigo 71.º n.º 4 al. b) do CIRS) no momento em que são pagos, ou colocados à

disposição, pelo que não serão tributados na esfera dos seus beneficiários. Os titulares destes rendimentos ficam desobrigados de qualquer obrigação declarativa em sede de IRS.

Existe, no entanto, para os titulares dos dividendos, uma opção de englobamento desses rendimentos, caso em que estes serão considerados e declarados em apenas 50 % do seu valor (artigo 40.º-A n.º 1 do CIRS), no anexo respetivo da declaração do IRS, passando a retenção na fonte efetuada pela entidade distribuidora a assumir a natureza de pagamento por conta, conferido pelo disposto nos n.os 6 e 7 do artigo 71.º CIRS.

Porém, ao efetuarem esta opção os titulares dos dividendos ficam obrigados a englobar todos os rendimentos por si auferidos com a mesma natureza, imposto pelo n.º 5 do artigo 22.º CIRS.

Importa referir que o Decreto-Lei n.º 192/2005, de 07 de Novembro, alterou significativamente o regime de tributação dos dividendos distribuídos a pessoas singulares, passando de um regime de englobamento obrigatório de 50 % do seu valor para um regime de taxa liberatória ou especial, ambas de 20 %, com a possibilidade de englobamento em 50 % do seu valor (artigo 40.º-A n.º 1, artigo 71.º n.º 3 al. c) e n.º 6 al. c), artigo 72.º n.º 5 e 6 e artigo 101.º n.º 1 al. a) todos do CIRS).

b. De fonte externa

No caso de pessoas singulares residentes em território nacional que recebam dividendos oriundos de outros países, o regime aplicável, é, em substância, idêntico ao utilizado na tributação dos dividendos internos, sendo tributados à taxa liberatória (artigo 101.º n.º 2 al. b) do CIRS) ou uma taxa especial (artigo 72.º n.º 5 do CIRS), em ambos os casos de 25 %. Optando-se pelo englobamento (artigo 71.º n.º 6 e artigo 72.º n.º 6 do CIRS), o rendimento deverá ser declarado por metade do seu valor bruto, caso os dividendos sejam distribuídos por entidade residente noutro

Estado-membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos pelo artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990 (artigo 40.º-A, n.º 4 do CIRS). Caso os dividendos tenham origem em países terceiros, deverá ser englobado o rendimento na sua totalidade.

Em Portugal para atenuar a dupla tributação jurídica internacional, a lei permite que se deduza ao imposto devido em território nacional o imposto suportado no estrangeiro, beneficiando de um crédito de imposto relativo ao imposto suportado no estrangeiro, pelo que será deduzido à coleta o menor dos valores de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 81.º do CIRS, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou a fração da coleta do IRS correspondente aos dividendos que possam ser tributados no território nacional.

De salientar, que o disposto no n.º 2 exige, que existindo uma convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos moldes acima descritos, não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção.

2. Não residentes em território português

Quando os titulares dos dividendos não são residentes em território português, os dividendos estão sujeitos a retenção na fonte na taxa liberatória de 25 %, conforme o disposto na al. b) do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS.

Porém, a obrigatoriedade de retenção na fonte pode ser eliminada ou limitada quando exista Convenção destina a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal pela qual a tributação dos rendimentos auferidos por residente do outro estado seja efetuada, no todo ou em parte, pelo Estado de residência e não pelo Estado da fonte de rendimento.

Para que tal ocorra é necessário que os beneficiários dos rendimentos façam prova perante, a entidade obrigada a efetuar a

retenção, até ao momento da colocação à sua disposição, de que se verificam os pressupostos legais que resultam da Convenção para evitar a dupla tributação, isto é, de que são residentes naquele outro Estado e aí serão tributados aqueles rendimentos, conforme o disposto no artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.

Em termos de tributação de dividendos, as Convenções para evitar a dupla tributação não eliminam totalmente a sua tributação pelo Estado da fonte, antes a limitam, dado que permitem a utilização de taxas reduzidas de retenção da fonte. Nas Convenções celebradas entre Portugal e os outros países as taxas a aplicar na tributação através do mecanismo de retenção na fonte dos dividendos pagos a não residentes variam entre 5 % a 15 %.

VIII. Dividendos pagos a pessoas coletivas

1. Com sede no território português

Os dividendos colocados à disposição de pessoas coletivas estão sujeitos a retenção na fonte IRC à taxa de 20 %, de acordo com o disposto na al. c) do n.º 1 do artigo 97.º e al. a) do artigo 71.º do CIRS, por remissão do n.º 4 do artigo 88.º do CIRC.

Esta retenção na fonte tem a natureza de imposto por conta quando a entidade beneficiária dos dividendos for sujeito passivo de imposto, respeitando o disposto no n.º 11 do artigo 88.º do CIRC ou tem carácter definitivo quando esses rendimentos sejam excluídos de isenção de IRC nos termos do disposto no artigo 9.º e do artigo 10.º do CIRC ou nas situações previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais conforme a al. a) do n.º 3 do artigo 94.º do CIRC.

Tendo em vista a eliminação da dupla tributação, quando a retenção na fonte tenha a natureza de pagamento por conta, não existe, conforme o dispõe a al. c) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, a

obrigatoriedade de retenção na fonte nos termos e condições previstas no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, isto é, desde que a sociedade que distribui os lucros cumpra os seguintes requisitos:

- Ter a sua sede no território português;
- Ser sujeita e não isenta de IRC;
- Possuir uma participação não inferior a 10 %;
- Não seja abrangida pelo regime de transparência fiscal;
- Esta participação tenha permanecido na sua titularidade durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros, ou há menos tempo, desde que a participação seja mantida o tempo necessário para completar aquele período.

Convém referir, que, até à revogação do disposto no n.º 8 do artigo 46.º do CIRC pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que se não se verificassem todas as condições estabelecidas, as entidades beneficiárias, pessoas coletivas, apenas poderiam atenuar essa dupla tributação económica, deduzindo ao seu lucro tributável apenas 50 % dos dividendos.

Esta retenção na fonte é, ainda, derogada, no todo ou em parte, quando os sujeitos passivos que beneficiem da isenção, total ou parcial, relativamente a estes rendimentos provem tal facto perante a entidade pagadora dos dividendos, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 97.º do CIRC.

a. De fonte interna

Os dividendos recebidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas de IRC são, em princípio, tributados por via do lucro tributável ao qual é aplicada a taxa de imposto.

Como os dividendos foram já sujeitos a imposto sobre o rendimento pela empresa que os gerou, a entidade que recebe os dividendos, para eliminar ou atenuar a dupla tributação económica, deve:

- Caso cumpra o disposto no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, abatê-los na sua totalidade ao resultado líquido contabilístico para efeitos da determinação do lucro tributável, anulando dessa forma o proveito contabilístico e eliminando a dupla tributação económica.
- Não se registando qualquer dos requisitos previstos na al. b) e c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, deduzir apenas 50 % do valor bruto dos dividendos, devendo a retenção na fonte à taxa de 20 %, prevista na al. c) do n.º 3 do artigo 71.º do CIRS, por remissão do n.º 4 do artigo 88.º do CIRC, ser deduzido à coleta, uma vez que nesta situação não aproveita a dispensa prevista na al. c) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC. Estamos aqui, perante uma mera atenuação da dupla tributação económica, pois a entidade beneficiária dos dividendos irá suportar imposto sobre metade dos dividendos recebidos.

Quando os rendimentos provenientes de lucros distribuídos não tenham sido sujeitos a tributação efetiva, a dedução ao lucro tributável será também de apenas 50 % e deduzidos, exceto quando a entidade beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS), caso em que não são considerados, conforme o n.º 11 do artigo 51.º do CIRC.

b. De fonte externa

Tal como sucede nos dividendos originados internamente também os dividendos oriundos de outro Estado, de fonte externa, são considerados proveitos fiscais pelo que integram o lucro da entidade beneficiária a tributar em IRC, conforme o n.º 1 do artigo 4.º do CIRC. Neste caso, poderemos ter para além de uma situação de dupla tributação económica uma outra situação de dupla tributação jurídica.

A eliminação da dupla tributação económica acontece quando os dividendos são pagos por entidades em sede num outro qualquer Estado-membro da União Europeia, verificadas as condições estabelecidas pelo

disposto no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, para ambas as entidades, e verificados os requisitos do disposto no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC. Nesta situação, os dividendos recebidos não serão considerados para efeitos de tributação, pelo que o lucro deve ser evitado de tributação, através de dedução do valor da totalidade dos dividendos recebidos.

A atenuação da dupla tributação económica registar-se-á quando, na situação referida no parágrafo anterior, não se verificar qualquer das condições previstas na al. c) do n.º 8 do artigo 51.º do CIRC. Nesta situação, os dividendos serão reduzidos em 50 % do seu valor.

De notar ainda que, para efeitos da eliminação e atenuação da dupla tributação económica, o sujeito passivo beneficiário deve provar que a entidade participada cumpre as condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-membro da União Europeia de que é residente, conforme o impõe o disposto no n.º 12 do artigo 51.º do CIRC.

Convém referir que em ambas as situações, porque atentas as disposições de uma Diretiva europeia, a Diretiva 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, não havendo lugar à tributação no Estado-membro da fonte, ficará eliminada a dupla tributação jurídica internacional entre os Estados-membros.

A atenuação da dupla tributação internacional será ativada nos termos do n.º 2 do artigo 97.º do CIRC, ou havendo Convenção para evitar a dupla tributação, nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do CIRC.

Assim, os rendimentos que deem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional devem ser contabilizados pelo valor ilíquido do imposto pago na fonte, devendo o crédito de imposto calculado nos termos do artigo 91.º do CIRC ser deduzido à coleta de IRC nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 91.º do CIRC.

Esta dedução é feita pelo menor dos valores seguintes:

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- Valor correspondente à taxa de IRC;
- Imposto pago no estrangeiro nos termos previstos por convenção para eliminar a dupla tributação, quando esta for acionada.

2. Com sede fora do território português

Regra geral, os dividendos distribuídos a entidades que não possuam sede nem direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional são tributados à taxa de 25 % e a título definitivo, conforme o disposto no n.º 4 do artigo 87.º do CIRC.

Como acontece para as pessoas singulares em sede de IRS, não existirá a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, total ou parcial, sobre os dividendos pagos ou colocados à disposição quando por força de uma Convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos dividendos não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja de forma limitada, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 98.º do CIRC.

Esta derrogação exigirá que, previamente à data do pagamento ou da colocação à disposição dos dividendos, os beneficiários dos rendimentos devam fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultam daquelas convenções ou acordos de direito internacional, certificado pelas autoridades tributárias do estado de residência, de acordo com o preceituado no n.º 2 do artigo 98.º do CIRC.

O disposto no n.º 3 do artigo 14.º do CIRC prevê uma isenção de IRC no caso de lucros distribuídos por empresas residentes em território nacional a empresas residentes noutros Estados-membros da União Europeia, quando se verificarem algumas condições, nomeadamente

quando a participação for igual ou superior a 10 % e tiver sido detida, de um modo ininterrupto, durante um ano.

O mesmo acontecerá se os lucros distribuídos forem colocados à disposição de um estabelecimento estável, situado noutro Estado-membro, de uma entidade residente num Estado-membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha, total ou parcialmente, por intermédio do estabelecimento estável uma participação direta não inferior a 10 % e desde que se verifiquem as condições atrás referidas, conforme o disposto no n.º 6 do artigo 14.º do CIRC.

Tendo em consideração que estas normas decorrem da transposição da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990, é de admitir que os outros Estados-membros terão normas idênticas, concluindo-se então que, nas condições estabelecidas no artigo 2.º dessa Diretiva, não havendo lugar à tributação no Estado-membro da fonte, ficará eliminada a dupla tributação jurídica internacional entre os Estados-membros.

Como é óbvio, esta situação é mais vantajosa que as previstas nas Convenções para evitar a dupla tributação, dado que estas permitem atenuar a dupla tributação e não eliminá-la, pois o estado da fonte continuará a tributar esses rendimentos a taxas reduzidas, variando entre 5 % e 15 %.

Para evitar a dupla tributação jurídica internacional, o nosso normativo permite que se abata o imposto suportado no estrangeiro nos termos e condições previstas na al. a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC e artigo 91.º do CIRS ao imposto aqui devido.

IX. Instituto da isenção na lei portuguesa

Constitui uma obrigação da entidade obrigada à retenção, a prova de que não foram reunidas as condições legais para esse efeito, como advém do princípio da legalidade tributária ínsito no presente caso no disposto do n.º 3 do artigo 97.º do CIRC. Relativamente aos casos de dispensa de retenção total ou parcial, o substituto tributário também se considera desobrigado desde que comprove documentalmente as condições da não-sujeição à entidade perceptora dos rendimentos, e o mais curioso é o facto de tal situação ser de aplicação retroativa. Também neste caso, se a administração tributária proceder ao ato de liquidação do imposto quando o substituto legal comprovou convenientemente a não sujeição do beneficiário dos rendimentos, e não proceder à sua restituição com efeitos retroativos, estamos de novo na presença de um ato ilegal à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição de encargos públicos, ex vi do artigo 55.º da LGT e artigos 13.º e n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa.

No caso concreto, parece ser digno de exemplo, o método de isenção, extraíndo-se do artigo 14.º do CIRC, que às entidades não residentes é concedida a isenção relativamente aos lucros obtidos pelas empresas que exerçam atividades no âmbito de exploração de navios ou aeronaves, desde que o mesmo tipo de isenção são igualmente observadas pelo mesmo diploma, designadamente às obras realizadas no âmbito da NATO em território português, os lucros obtidos por entidade residente em território português e postos à disposição de entidade não residente, desde que a primeira tenha nesta uma participação de capital não inferior a 10 % ou cujo valor de aquisição não seja inferior de 20.000,00 €.

Deve mencionar-se pela sua pertinência, que se a entidade que estava obrigada à prova do disposto no n.º 4 do artigo 14.º do CIRC, e não o fizer previamente à disposição dos rendimentos, terá que proceder à entrega do imposto liquidado. No entanto, e na observância do princípio

da *pacta sunt servanda*, se a administração fiscal já sabia da existência da prova, que conduzia ao afastamento da tributação, liquidado adicionalmente o imposto coloca-se perante um ato de violação da lei gerador da restituição do imposto e concomitante pagamento de juros indemnizatórios definidos nos termos do artigo 41.º da LGT. A restituição do imposto retido e o seu *modus faciendi*, encontra consagração legal nos artigos 95.º e 96.º do CIRC.

O regime especial de prova e o conceito de tributação sancionatória estabelecida no disposto do artigo 90.º do CIRC não afrontam os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, da proporcionalidade, do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva, bem como da tributação de acordo com a capacidade contributiva. Não são as Convenções que regulamentam os procedimentos a adotar para a comprovação dos pressupostos legais para a sua aplicação e de que depende a exclusão da incidência do imposto.²⁰⁷

Conforme o disposto no artigo 98.º do CIRC determina, que a prova da verificação dos pressupostos de Convenção destinada a eliminar a dupla tributação se faça através de formulário aprovado por Despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do Estado de residência do beneficiário do rendimento, o qual é de utilização obrigatória, não sendo deste modo de aceitar como documentos de prova para os efeitos em apreço, qualquer outro documento que seja objeto de certificação pelas autoridades fiscais do Estado de residência do beneficiário dos rendimentos.²⁰⁸

O disposto do n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, conforme a última atualização legal com redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, refere, que **«Estão isentos os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, coloque**

²⁰⁷ Ac. do STA proferido no âmbito proc. n.º 810/08 a 21 de Setembro de 2009 in www.dgsi.pt.

²⁰⁸ Cfr. António Soares da Rocha «Dupla Tributação Jurídica» in Revista Direito Impostos de 03 de Janeiro de 2012.

à disposição de entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha diretamente uma participação no capital da primeira não inferior a 10 % e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante um ano.»

Refere o disposto no artigo 89.º do CIRC, que **«a liquidação do IRC é efetuada:**

a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;

c) Ambas as entidades estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento das sociedades sem beneficiarem de uma qualquer isenção e ambas revistam a forma de sociedade limitada.

b) Pela Direcção-Geral dos Impostos, nos restantes casos.

X. Estabelecimento estável

Estabelece o disposto na al. c) do n.º 2 do artigo 96.º do CIRC, que o **«estabelecimento estável uma instalação fixa situada em território português ou noutro Estado-membro através da qual uma sociedade de um Estado-membro sujeita a um dos impostos sobre os lucros enumerados na subalínea iii) da alínea a) do artigo 3.º da Diretiva n.º 2003/49/CE, sem beneficiar de qualquer isenção e que cumpre os demais requisitos e condições referidos no n.º 1 exerce no todo ou em parte uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.»**

O regime até à última alteração legislativa dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes consagra a doutrina do fundamento e disciplina com rigor a apresentação de prova e os efeitos da sua omissão, nos termos no artigo 90.º-A do CIRC na redação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, obrigando à prova de

verificação dos pressupostos que resultem de Convenção destina a evitar a dupla tributação até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido, obriga o substituto tributário à entrega da totalidade do imposto quando aquela prova não tenha sido produzida até ao termo do prazo e permite à entidade beneficiária dos rendimentos solicitar o reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e condições estabelecidos, mediante apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministério das Finanças.

Para beneficiar das taxas reduzidas previstas nas Convenções sobre a dupla tributação, deve o beneficiário fazer-se acompanhar aquando dos pagamentos a entidades não residentes em Portugal, de um formulário de modelo apropriado devidamente certificado pelas autoridades tributárias até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto.²⁰⁹

XI. Tributação de dividendos à sociedade-mãe com sede em Espanha

São três os modelos de formulários a utilizar pelos residentes em Espanha que pretendam obter a limitação do imposto português relativo a dividendos, juros e *redevances*.

Os formulários depois de devidamente preenchidos pelos beneficiários efetivos dos rendimentos são apresentados às autoridades fiscais da residência do credor para efeitos de confirmação dessa qualidade de residente.

Salienta-se que nos termos do Protocolo n.º 3, relativamente aos artigos 10.º, 11.º, 12.º e 13.º as reduções ou as isenções de imposto previstas na Convenção no que se refere aos dividendos, juros, royalties e mais-valias, não serão aplicáveis quando os rendimentos referidos sejam

²⁰⁹ Ac. do STJ proferido no âmbito do proc. N.º 732/09 a 24 de Fevereiro de 2010 in www.dgsi.pt.

realizados num Estado contratante por uma sociedade residente do outro Estado contratante em cujo capital participem, direta ou indiretamente, em mais de 50%, sócios não residentes desse outro Estado. Este regime não será, porém, aplicável, quando a sociedade referida exercer no Estado Contratante de que seja residente atividades comerciais ou industriais substantivas, distintas da simples gestão de valores ou de outros ativos.

XII. Tributação de dividendos a sociedade-mãe com sede na Suíça

A tributação de lucros das sociedades-mãe com sede na Suíça, é isenta de IRC, de acordo com o disposto no n.º 8 do artigo 14.º do CIRC. Os lucros, que uma entidade residente em território português coloque à disposição de uma sociedade residente na Confederação Suíça, estão isentos de tributação, nos termos e condições referidos no artigo 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, sempre que:

a) A sociedade beneficiária dos lucros tenha uma participação mínima direta de 25 por cento no capital da sociedade que distribui os lucros desde há pelo menos dois anos;

b) Nos termos das convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas por Portugal e pela Suíça com quaisquer Estados terceiros, nenhuma das entidades tenha residência fiscal num Estado terceiro.

XIII. Cumprimento do prazo de entrega do pedido de isenção

Como já acima foi referido, a Lei portuguesa, mais precisamente no âmbito do disposto nos n.os 5 e 6 do artigo 98.º do CIRC, entende que o não cumprimento do prazo de entrega do pedido de isenção, é um prazo contraordenacional. Isto possibilita, que o contribuinte, no caso das sociedades-mãe, que têm a obrigação de apresentar o seu o pedido de isenção de pagamento dos impostos, referente à colocação à disposição de dividendos, na data da sua efetiva receção, possa fazê-lo mais tarde. A Lei somente exige, que o substituto, ou seja, a sociedade afiliada, tenha na sua posse, aquando da obrigação da dedução do imposto, os documentos comprovativos que conferem o direito à isenção. Assim, a sociedade-mãe, que não cumpra com o prazo referido, não fica obrigada a iniciar o processo de pedido de reembolso. Caso a Lei entendesse, que após o incumprimento do prazo de apresentação do pedido de isenção, o contribuinte deveria ter somente o direito de requerer o reembolso do imposto pago em excesso, tal significaria um risco financeiro maior para a sociedade beneficiária. Desta forma CIRC permite contornar o risco de fragilidade financeira da sociedade-mãe, exigindo somente que sociedade afiliada seja portadora dos documentos comprovativos do direito à isenção. A sociedade-mãe ficará somente sujeita ao processo de contraordenação por incumprimento do prazo legalmente fixado. A coima a aplicar poderá ser, na maioria dos casos, muito inferior ao valor do imposto a que teria que ser pago, caso a sociedade afiliada fosse obrigada a deduzi-lo do valor dos dividendos a entregar à respetiva sociedade-mãe e esta depois requerer o seu reembolso no respetivo processo. Tendo ainda em conta, que o processo de reembolso só poderia ser requerido pela beneficiária, ou seja, a sociedade-mãe, o que implicaria também algumas imposições formais.

H. Conclusões

1. Os Estados em desenvolvimento e em situações económica fragilizada pretendem cativar investimentos estrangeiros para desenvolver e relançar a sua economia.
2. Os Estados receptores de investimentos têm a pretensão de não perder receita, impondo uma tributação sobre o rendimento auferido no Estado da fonte.
3. Os Estados exportadores de capital têm celebrado Convenções sobre a dupla tributação internacional, com o fim de evitar, que a entidade investidora seja tributada duplamente.
4. A União Europeia desde a sua criação pautou pela uniformização do sistema fiscal, pretendendo a neutralização fiscal.
5. A União Europeia criou a Diretiva 90/435/CEE de 23 de Julho de 1990, que permite evitar a dupla tributação de dividendos entregues a sociedades-mãe de um outro Estado-membro.
6. Os Estados-membros da União Europeia foram celebrando um acordo idêntico com a Confederação da Suíça, pretendo assim também, que fossem tributados os dividendos das sociedades-mãe com sede na União Europeia, mas com investimentos na Suíça.
7. Apesar das alterações que mesma Diretiva tem vindo a sofrer com os anos, os meios para atingir os objetivos da Diretiva não são definidos e estão à consideração de cada Estado-membro, podendo optar pelo método da isenção ou imputação do imposto.
8. A maioria dos Estados-membros da União Europeia optou pelo método da isenção de tributação.
9. A forma da concessão do benefício da isenção é regulado pela Lei nacional de cada Estado-membro, havendo somente uma fiscalização quanto ao preenchimento dos requisitos definidos na Diretiva e na comparação para com sociedades-mãe nacionais.

10. Cada Estado-membro impõe um processo de pedido de isenção diverso dos outros Estados, havendo divergências quanto às exigências neste processo.
11. A legislação nacional de cada país exige, na sua maioria, uma certificação da qualidade de sociedade-mãe para que o substituto, ou seja, a sociedade afiliada não seja obrigada a efetuar a retenção na fonte do respetivo imposto.
12. A sociedade-mãe, que não tenha efetuado o pedido de isenção perante a entidade competente, não tem direito ao benefício da isenção, estando sujeita à retenção na fonte do valor de imposto, que efetivamente não é devido.
13. A sociedade-mãe, não sendo detentora da declaração certificada da concessão da isenção, é obrigada a submeter-se ao, por vezes moroso, processo de reembolso do respetivo imposto pago em excesso.
14. A sociedade-mãe fica sujeita a encargos financeiros até à conclusão do processo de reembolso.
15. Constata-se, que o pedido da concessão da isenção deve cumprir um prazo, cujo termo coincide com a data da distribuição dos dividendos.
16. Este prazo é considerado rígido em alguns países, como a Alemanha e a Suíça, e outro porém não excluem o direito à isenção, conferindo o direito poder requerer a isenção mesmo após a data de distribuição dos dividendos.
17. Enquanto na Alemanha e na Suíça o incumprimento do prazo, significa a prescrição do direito ao pedido de isenção, na Áustria, na Espanha e em Portugal o pedido pode ser requerido e deferido, apesar em Portugal a sociedade-mãe estar sujeita a eventual processo de contraordenação.
18. Assim, na Alemanha e na Suíça a sociedade-mãe é obrigada a iniciar o processo de reembolso, enquanto nos outros países não é necessário.

19. Deteta-se, que apesar de no âmbito geral haver uma convergência de não tributação dos dividendos entregues à sociedade-mãe, existem divergências de exigência quanto ao processo de concessão do benefício.
20. As divergências de exigência levam a injustiças, uma vez que em alguns ordenamentos tributários admite-se a isenção mesmo após a data da entrega dos dividendos e noutros não é possível.
21. A rigidez poderá ter como argumento a segurança jurídica, mas a cada vez maior implementação da exigência de auto-liquidação, exclui a administração fiscal como órgão de consulta prévia e sim com maior intensidade, a caracteriza como órgão de fiscalização.
22. A administração fiscal tem na sua base de dados a informação necessária sobre a constituição e as participações da sociedade afiliada, como também tem meios adequados para ter conhecimento da qualidade da sociedade-mãe, não sendo necessário um processo de pedido de isenção.
23. Por outro lado, justifica-se, que o processo de reembolso tenha uma prazo determinado, porque não poderá haver uma possibilidade da recuperação do imposto pago em excesso até à eternidade.
24. A União Europeia poderá regulamentar a questão da concessão do benefício fiscal da isenção da tributação dos dividendos, evitando a necessidade do pedido de isenção.
25. Esta regulamentação teria que ter um efeito obrigatório em todos os Estados-membros, para se evitarem diferenças de atuação, que possam levar a injustiças em prejuízo das sociedades-mãe.

Bibliografia:

Alexy, Robert «Theorie der Grundrechte», 3.^a ed. Frankfurt am Main, Surkamp Taschenbuch Wissenschaft, 1994

Borges, António de Moura «Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional» *in* Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n.º 51, 1 Outubro 2001 <http://www.jus.com.br>.

Borrás, Alegría «La doble imposición: problemas jurídico-internacionales», Madrid, 1974

Brülisauer, Peter «30-Tage-Frist zur Anwendung des Meldeverfahrens bei Dividenden», *in* Der Schweizer Treuhänder, 2011

Cavelti, Urs Peter *in* Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler «Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG)», Zurich, 2008

Constenla, Maria Milagros Sieiro «La Relación Matriz – Filial. El Régimen Fiscal Comunitário», Anuário de Faculdade de Direito da Universidade de La Corunha *in* <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/2190/1/AD-6-37.pdf>, 2002

De Melo, Maria Manuela Vieira Reynolds «Retenções na fonte a rendimentos obtidos por não residentes», Fiscalidade, Agosto 2009

Dötsch/Pung «Richtlinien-Umsetzungsgesetz» DB 2005, 10

Doralt, Werner; Ruppe, Hans G; Mayr, Gunter, «Grundriss des Österreichischen Steuerrechts - Band I», Viena, Manz'sche, 2012

Dorn, Herbert «Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni» *em* Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1938, I.

Dornelles, Francisco «A dupla tributação internacional da renda», Rio de Janeiro, 1979

Dworkin, Ronald «Taking Rights Seriously», Londen Duckworth, 1987

Engrácia Antunes, José «Participações Qualificadas e Domínio Conjunto», Universidade Católica, Lisboa, 2000

Engrácia Antunes, José «Os grupos de sociedades», Almedina, Coimbra, 2002

Fallon Y Tella, Ramon «Derecho y Fiscalidad Internacional», Marcial Pons, Madrid, 2010

Favaro, Luciano Monti «Dupla Tributação Internacional: A recente extinção do acordo internacional destinado a evitar a dupla tributação firmado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha», 2007

Freitas da Rocha, Joaquim «Lições de Procedimento e Processo Tributário», Coimbra, Coimbra Editora, 4.^a Ed., 2011

Ganghof, Steffen «Wer regiert in der Steuerpolitik?» Campus Verlag, Frankfurt, 2004

Gomes Canotilho, José Joaquim «Direito Constitucional e Teoria da Constituição», Coimbra, Almedina, 1999

Grizotti, Benvenuto «L'imposition fiscale des étrangers» *in* Recueil des cours, Paris, Sirey 1913

Guhl, Theo/Koller, Alfred /Schnyder, Anton K./Druey, Jean Nicolas «Das Schweizerische Obligationsrecht» Schulthess Verlag, Zurich, 2000

Heuermann, Bernd e Brandis Peter «Blümich - Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz - Loseblatt-Kommentar», Munique, Beck-Verlag, 2012

Hochreutener, Hans-Peter «Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer»
in Der Schweizer Treuhänder, 2011

Jesse, Lenhard, «Kapitalertragsbefreiungssteuer Richtlinien-Umsetzung
Anpassung des § 43b EStG», IStR 2005, 151-158

Kluth, Winfried «Übermassverbot und Grundsatz der
Verhältnismässigkeit» *in* Juristische Arbeitsblätter, Caderno 7/1999

Kofler Georg / Kofler Herbert «Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-
Richtlinie», «Steuern im Gemeinschaftsrecht», Festschrift für Wolfgang
Nolz, Viena, 2005

Kofler, Georg / Schindler, Clemens Philipp «Grenzüberschreitende
Umgründungen: Änderungen der steuerlichen Fusionsrichtlinie und
Anpassungsbedarf in Österreich», *in* Taxlex, N.º 9 Novembro de 2005

**Koppensteiner, Hans-Georg, Palmeira, Carla, Andias Gonçalves, Luísa,
Domingues, Joana** «Os Grupos no Direito Societário Alemão - O
Estabelecimento Estável nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU - A
Licença por Maternidade e a Suspensão do Contrato de Trabalho - Os
Rendimentos do Trabalho e a sua Tributação N.º 4 da Coleção»,
Almedina, Coimbra, 2006

Larking, Barry «IBFD International Tax Glossary», 5.ed., Amesterdão,
IBFD 2005

Laguna, Irene Roche «La Integración Europea Como Límite a La
Soberanía Fiscal De Los Estados Miembros – Armonización dela
imposición directa en la Comunidad Europea», Miguel Rodriguez,
Madrid, 2000

Luis, Félix de «Los metodos para evitar la doble imposición internacional»
in Relaciones fiscales internacionales, Madrid, Instituto de Estudios
Fiscales – Ministerio de Economia y Hacienda, 1987, pág. 289-326.

Malheiro, Vitor Manuel Alves «O regime fiscal dos dividendos», 2008, *in* www.jmmsroc.pt

Matteotti, René «Fristen mit Fallstricken verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren» *in* ASA 80 n.º 8 ano 2011/2012

Menezes Cordeiro, António «Código das Sociedades Comerciais, anotado» Coimbra 2011

Mesquita, Maria Margarida Cordeiro «As Convenções de Dupla Tributação», Lisboa 1998

Miranda, Jorge e Medeiros, Rui «Constituição Portuguesa Anotada», Coimbra, Coimbra Editora, 2010

Morais, Rui Duarte, «Dupla Tributação Internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência» *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, N.º 1, pág. 111 a 127

Moreira, Vital e Gomes Canotilho, José Joaquim «Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I - Artigos 1.º a 107.º», Coimbra, Coimbra Editora, 2007

Niboyet, Jean Pierre «Les doubles impositions au point de vue juridique» Recueil des cours, Paris, Sirey, 1931,

Nogueira, João Félix Pinto, «Direito Fiscal Europeu – O paradigma da Proporcionalidade», Coimbra, Coimbra Editora, 2010

Norr, Martin «Jurisdiction to tax and internacional income» *in* Sander, Frank E. A. e Westfall, David (orgs.) «Readings in federal taxation», Mineola, N.Y., The Foundation Press, 1970, pág. 601-633.

Nunes, Gonçalo Avelãs «Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC», Coimbra, Almedina, 2001

OCDE «Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: informe 1977 del comité fiscal» Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984

Peñalosa, José Luís de Juan «La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición» *in* Relaciones Fiscales Internacionales, pág. 61 e seg.

Pereira de Almeida, António «Sociedades Comerciais e Valores Mobiliários», Coimbra Editora, Coimbra, 2011

Pereira, Paula Rosado «A Tributação dos Sociedades na União Europeia – Entraves fiscais ao mercado interno e estratégias de actuação comunitária», Coimbra, Almedina, 2004

Pinto, Natália Maria da Silva Cardoso «A Tributação das Sociedades não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal», Coimbra, 2011

Pires, Manuel «Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento», Lisboa, Centro de Estudos Fiscais – Ministério das Finanças, 1984.

Pires, Manuel e Calçada Pires, Rita «Direito Fiscal», Coimbra, Almedina, 2010

Raad, Kees van «Materials on Internacional & EC Tax Law», Vol. 1, International Tax Centre Leiden 2012,

Rothmann, Gerd Willi «Bitributação internacional» *in* Temas fundamentais do direito tributário atual, Belém, CEJUP, 1983, pág. 123 a 146.

Ryser, Walter «Introduction au droit fiscal internacional de la Suisse», Stampfli, 1980

Sainz de Bujanda, Fernando «Lecciones de de derecho financiero», Universidad Complutense de Madrid, 4.^a edição, 1986

Soares da Rocha, António, «Dupla tributação jurídica», *in* Direito Impostos Ano 03, Janeiro 2012

Spitz, Barry «International tax planing» Londres, 1983

Tavolaro, Agostinho Toffoli «Tratados para evitar a dupla tributação internacional» *in* www.tavolaroadvogados.com

Terone, Mario «The Parente-Subsidiary Directive» *in* Introduction to European Tax Law on Direct Taxation» editado por Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer, Viena, 2008

Terra, Ben / Wattel, Peter «European Tax Law», Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2008

Tipke, Klaus/Lang, Joachim «Steuerrecht», 19. Edição, Colónia, 2008

Valentim, Carlos / Cardoso Paulo «Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias do contribuintes», Porto, Vida Económica, 2011

Von Kraus, Rupprecht «Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit in seiner Bedeutung für die Notwendigkeit des Mittels im Verwaltungsrechts», Hamburgo, 1955

Xavier, Alberto, «Manuel de Direito Fiscal», Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974

Xavier, Alberto, «Direito Tributário Internacional» Coimbra, 2011

Zweifel, Martin, Athanas, Peter, Bauer-Balmelli Maja «Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungsteuer» Basileia, 2005